



Universidad de Granada

**TESIS DOCTORAL**

**LA APLICACIÓN DEL IVA  
A LAS ENTIDADES LOCALES:  
UN SUPUESTO COMPLEJO**

M<sup>a</sup> Dolores Guerrero Muñoz

Granada, 2008

Editor: Editorial de la Universidad de Granada  
Autor: María Dolores Guerrero Muñoz  
D.L.: GR. 1792-2009  
ISBN: 978-84-692-1319-3





**UNIVERSIDAD DE GRANADA**

**DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**

# **LA APLICACIÓN DEL IVA A LAS ENTIDADES LOCALES: UN SUPUESTO COMPLEJO**

Tesis Doctoral presentada para la obtención del Grado de Doctor por la Licenciada en Derecho D<sup>a</sup>. María Dolores Guerrero Muñoz, bajo la dirección de la Prof. Dra. D<sup>a</sup>. María José Fernández Pavés, Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada.

**GRANADA, 2008.**





## ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS UTILIZADAS.....</b>	<b>3</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>9</b>
 <b>CAPÍTULO I. CUESTIONES GENERALES</b>	
<b>I. BREVE REFERENCIA A LA EVOLUCIÓN DEL IVA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.....</b>	<b>21</b>
<b>A) EVOLUCIÓN EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA.....</b>	<b>21</b>
<b>B) LA SITUACIÓN EN ESPAÑA .....</b>	<b>26</b>
<b>1.- <i>Sustitución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas por el IVA.....</i></b>	<b>26</b>
<b>2.- <i>Evolución de la normativa española sobre IVA. ....</i></b>	<b>27</b>
<b>II. NOTAS CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO.....</b>	<b>28</b>
<b>III. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IVA.....</b>	<b>32</b>
<b>IV. DELIMITACIÓN DEL IVA FRENTE A OTROS TRIBUTOS.. .....</b>	<b>35</b>
<b>A) EL IVA Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: ASPECTOS PROBLEMÁTICOS .....</b>	<b>35</b>
<b>1.- <i>Introducción .....</i></b>	<b>35</b>
<b>2.- <i>La exención subjetiva a favor de los entes públicos del art. 45.1.A.a) del Texto Refundido del ITPyAJD.....</i></b>	<b>36</b>
<b>3.- <i>Alcance objetivo de la exención.....</i></b>	<b>39</b>
<b>4.- <i>Compatibilidad del IVA con las modalidades del ITPyAJD.....</i></b>	<b>40</b>
<b>a) Compatibilidad según la Directiva 2006/112/CE .....</b>	<b>40</b>
<b>b) Compatibilidad del IVA con Transmisiones Patrimoniales Onerosas .....</b>	<b>40</b>
<b>1. Entrega y arrendamiento de bienes inmuebles .....</b>	<b>41</b>
<b>2. Tributación de las concesiones administrativas .....</b>	<b>42</b>
<b>3. Sujeción de la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial .....</b>	<b>43</b>
<b>c) Compatibilidad del IVA con Actos Jurídicos Documentados .....</b>	<b>43</b>
<b>d) Compatibilidad del IVA con Operaciones Societarias .....</b>	<b>43</b>



<b>B) COMPATIBILIDAD DEL IVA CON OTROS TRIBUTOS.....</b>	<b>44</b>
<b>1.- Consideraciones generales .....</b>	<b>44</b>
<b>2.- Relaciones del IVA con los tributos locales.....</b>	<b>46</b>
a) Impuesto sobre Actividades Económicas.....	46
b) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.....	46
c) No inclusión del IVA en la tasa por licencias de obras.....	49
d) Compatibilidad con la tasa del 1,5 por ciento .....	50

## **CAPÍTULO II. ACTIVIDADES EMPRESARIALES REALIZADAS POR LAS ENTIDADES LOCALES SUJETAS AL IVA**

<b>I. SUJECCIÓN AL IVA .....</b>	<b>55</b>
<b>A) DETERMINACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE.....</b>	<b>55</b>
<b>1.- Determinación del hecho imponible en las operaciones interiores.....</b>	<b>55</b>
a) Introducción.....	55
b) Características .....	56
c) Entregas de bienes y prestaciones de servicios .....	58
<b>1. Entregas de bienes .....</b>	<b>59</b>
1.1 Concepto de entregas de bienes .....	59
1.2 Concepto de edificación a efectos de IVA .....	60
1.3 Supuestos asimilados a entregas de bienes contenidos en la Ley 37/1992 .....	61
1.3.1 Ejecuciones de obra .....	62
1.3.2 Aportaciones y adjudicaciones no dinerarias.	62
1.3.3 Transmisiones de bienes en virtud de una norma o resolución administrativa o judicial	63
1.3.4 Ventas con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.....	63
1.3.5 Arrendamiento-venta y contratos asimilados.	63
1.3.6 Contratos de comisión y compra-venta en nombre propio .....	64
1.3.7 Suministros de productos informáticos normalizados .....	64
<b>2. Prestaciones de servicios .....</b>	<b>65</b>
2.1 Concepto de prestaciones de servicios .....	65
2.2 Otras prestaciones de servicios .....	65
2.2.1 Ejercicio independiente de profesión, arte u oficio .....	66
2.2.2 Arrendamiento y cesiones de uso y disfrute de bienes .....	66
2.2.3 Cesiones de propiedad intelectual e industrial.	66
2.2.4 Obligaciones de hacer y no hacer .....	66
2.2.5 Ejecuciones de obra .....	67
2.2.6 Traspasos de locales de negocio .....	67

2.2.7 Transportes .....	67
2.2.8 Hostelería, restaurante y acampamiento .....	68
2.2.9 Actividades de mediación .....	68
2.2.10 Suministro de otros productos informáticos.	69
2.2.11 Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización .....	69
2.2.12 Prestaciones de hospitalización .....	69
2.2.13 Préstamos y créditos en dinero .....	69
2.2.14 Derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas .....	69
2.2.15 Explotación de ferias y exposiciones .....	70
d) Aplicación del concepto de empresario o profesional a las Entidades locales .....	70
e) Carácter independiente de la actuación del sujeto pasivo...	71
f) Realización de las operaciones en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional .....	73
g) Carácter oneroso.....	74
h) Realización de actividades exclusivamente a título gratuito.	76
i) Finalidad .....	77
j) Carácter habitual u ocasional .....	77
2.- <i>Operaciones principales y accesorias</i> .....	78
a) Introducción .....	78
b) Análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. ....	79
c) Regulación en la Ley 37/1992 .....	80
3.- <i>Localización del hecho imponible</i> .....	82
a) Introducción.....	82
b) Lugar de realización de las entregas de bienes .....	84
1. Regla general en las entregas de bienes muebles .....	84
2. Bienes que han de ser objeto de instalación o montaje.	85
3. Bienes inmuebles .....	86
c) Lugar de realización de las prestaciones de servicios .....	86
1. Regla general de localización en las prestaciones de servicios .....	86
2. Reglas especiales de localización en las prestaciones de servicios. ....	88
2.1 Servicios relacionados con bienes inmuebles .....	88
2.2 Servicios culturales, artísticos, recreativos y similares, y organización de ferias y exposiciones para terceros y accesorios .....	89
2.3 Servicios prestados por vía electrónica .....	91
2.4 Servicios profesionales .....	92
2.5 Trabajos sobre bienes muebles corporales, e informes periciales, valoraciones y dictámenes sobre tales bienes .....	94

2.6 Servicios de radiodifusión y televisión y de telecomunicaciones.....	94
2.7 Regla de utilización o explotación efectiva.....	95
d) Localización de las operaciones intracomunitarias.....	95
B) SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN.....	96
1.- <i>No sujeción al IVA de las entidades públicas: problemática en torno a la consideración de un supuesto de exención o no sujeción</i> .....	96
a) Distinción entre exención y no sujeción.....	96
b) Consideraciones doctrinales como supuesto de no sujeción.....	98
c) Consideraciones doctrinales como supuesto de exención.....	99
2.- <i>Aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992</i> .....	100
a) Actuación de los organismos de Derecho público como autoridades públicas.....	101
1. Regulación comunitaria.....	101
2. Significado del término “funciones públicas” según el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.....	102
3. Adecuación de la normativa española a la Directiva 2006/112/CE.....	104
4. Excepción a la aplicación de la no sujeción: actividades que produzcan distorsiones graves en la competencia y actividades sujetas en todo caso.....	107
5. Actividades realizadas por las Entidades locales en su potestad de imperio.....	109
b) Incidencia del impuesto en la gestión de los ingresos de las Entidades locales. Exigencia de contraprestación y naturaleza de la misma.....	113
1. Introducción.....	113
2. Adecuación de nuestra legislación a la Directiva Comunitaria.....	114
3. Realización de actividades a título gratuito.....	117
4. Realización de actividades mediante contraprestación de naturaleza tributaria.....	119
4.1 Evolución normativa.....	119
4.2 Estado actual de la cuestión.....	123
3.- <i>Otras operaciones no sujetas</i> .....	126
a) Otorgamiento de autorizaciones y concesiones demaniales.....	126
1. Evolución normativa.....	126
2. Formulación crítica respecto a la no sujeción.....	129
3. Situación actual.....	130
4. Existencia y naturaleza de la contraprestación.....	132
5. Tributación y base imponible a efectos del ITPyAJD ...	133
6. Sujeción al IVA por el rescate de concesiones.....	134

b) Otras operaciones no sujetas reguladas en el art. 7 de la Ley 37/1992 .....	134
1. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo .....	135
1.1 Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional a favor de un solo adquirente .....	136
1.2 Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo en los supuestos de fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial ...	139
1.3 Transmisión <i>mortis causa</i> .....	140
2. Entregas gratuitas de muestras y servicios gratuitos de demostración .....	140
3. Entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario .....	141
4. Servicios prestados en régimen de dependencia administrativa o laboral .....	141
5. Servicios prestados a cooperativas por sus socios .....	142
6. Operaciones asimiladas a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título gratuito	142
7. Prestaciones de servicios gratuitas y obligatorias .....	142
8. Comunidades de regantes. ....	143
9. Entregas de dinero .....	143
<b>C) ENTREGAS DE BIENES REALIZADAS POR LAS ENTIDADES LOCALES .....</b>	<b>144</b>
1.- <i>Adquisición de bienes por las Entidades locales.</i> .....	144
a) Introducción .....	144
b) Sujeción al IVA del autoconsumo de bienes .....	145
1. Autoconsumo externo de bienes .....	146
2. Autoconsumo interno de bienes .....	150
c) Adquisición de bienes a título gratuito .....	151
1. Cesiones efectuadas por otras Administraciones públicas .....	151
2. Cesiones efectuadas por otros empresarios.....	152
d) Adquisición onerosa de bienes .....	155
2.- <i>Adquisición de bienes y derechos en el ejercicio de la potestad expropiatoria</i> .....	156
a) Introducción. Ejercicio de la potestad expropiatoria .....	156
b) Requisitos de sujeción al IVA en las entregas de bienes... ..	157
1. Requisitos de carácter subjetivo .....	157
2. Requisitos de carácter objetivo.....	158
c) Sujeción al IVA de las expropiaciones de derechos. ....	160
d) Sujeción al IVA del justo precio .....	160
e) Sujeto obligado al pago del justo precio.....	161

f) Sujeción al IVA en las reversiones de bienes.....	162
g) Sujeción del justo precio al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.	163
1. Evolución jurisprudencial de la expropiación forzosa respecto al IIVTNU.....	164
1.1 Consideración como supuesto exento de tributación.....	164
1.2 Tratamiento jurisprudencial intermedio .....	164
1.3 Interpretación actual.....	165
2. Sujeto pasivo obligado al pago del tributo.....	168
3.- <i>Operaciones de permuta efectuadas por     las Entidades locales .....</i>	169
a) Normativa reguladora .....	169
b) Diferencias con otras figuras contractuales.....	169
1. Diferencias con el contrato de compraventa.....	169
2. Diferencias entre la permuta con contraprestación dineraria y la compraventa con precio parcialmente en especie.....	170
c) Sujeción de las operaciones de permuta al IVA .....	170
d) Particularidades de determinadas clases de permutas.....	172
1. Permuta de cosa futura .....	172
2. Transmisión de los derechos de aprovechamiento urbanístico por el Ayuntamiento .....	173
4.- <i>Enajenación de bienes por las Entidades locales .....</i>	174
a) Introducción.....	174
b) Criterios de sujeción al impuesto en la enajenación de bienes establecidos por la Dirección General de Tributos	175
1. Inmuebles afectos a una actividad empresarial.....	176
2. Transmisión de parcelas cuando los terrenos hubiesen sido urbanizados por la Entidad local.....	177
3. Transmisiones que constituyen el ejercicio de una actividad empresarial.....	178
4. Enajenación de terrenos previamente adquiridos por cumplimiento de deberes urbanísticos.....	178
4.1 Regulación anterior a la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos .....	179
4.2 Sujeción tras la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos .....	179
c) Enajenación de terrenos a sociedades íntegramente municipales .....	180
d) Conclusiones.....	180
5.- <i>Cesión gratuita de bienes por las Entidades locales .....</i>	180
a) Introducción.....	180
b) Sujeción al impuesto de las transmisiones realizadas a las sociedades mercantiles locales. ....	181
1. Situación anterior .....	182

2. Situación actual .....	184
c) Cesiones gratuitas a otras Administraciones públicas .....	186
d) Cesiones gratuitas a otras entidades.....	186
<b>6.- Operaciones societarias realizadas por las</b>	
<b>Entidades locales .....</b>	<b>186</b>
a) Constitución o ampliación del capital social .....	186
1. Aportaciones dinerarias.....	186
2. Entregas no dinerarias.....	187
b) Fusiones y escisiones. ....	189
c) Reducción y disolución de sociedades.....	190
<b>D) ACTIVIDADES EMPRESARIALES REALIZADAS POR</b>	
<b>LAS ENTIDADES LOCALES EN PRESTACIONES DE SERVICIOS</b>	<b>191</b>
<b>1.- Supuestos en que las Entidades locales realizan</b>	
<b>actividades empresariales.....</b>	<b>191</b>
<b>2.- Actividades relacionadas en el art. 7.8 de la Ley 37/1992.....</b>	<b>192</b>
a) Telecomunicaciones .....	192
b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía	
eléctrica y demás modalidades de energía.....	192
1. Consideraciones generales.....	192
2. Servicio de distribución de agua potable .....	193
2.1 Sujeción al IVA.....	193
2.2 Naturaleza de la contraprestación exigida	
por la prestación del servicio.....	195
2.3 Sujeción al IVA de la adscripción y de la reversión de	
bienes locales para la prestación del servicio de	
suministro de agua por otra entidad .....	198
c) Transportes de personas y bienes .....	199
d) Servicios portuarios y aeroportuarios y	
explotación de infraestructuras ferroviarias .....	199
e) Obtención, fabricación o transformación de productos	
para su transmisión posterior.....	200
f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida	
a la regulación del mercado de estos productos .....	201
g) Explotación de ferias y de exposiciones de	
carácter comercial .....	201
h) Almacenaje y depósito .....	202
i) Actividades de las oficinas comerciales de publicidad .....	202
j) Explotación de cantinas y comedores de empresas,	
economatos, cooperativas y establecimientos similares .	203
k) Actividades de las agencias de viajes.....	203
l) Actividades comerciales o mercantiles de los entes	
públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la	
cesión del uso de sus instalaciones .....	204
m) Actividades de matadero.....	206
n) Actividades de enseñanza y alimentación,	
transporte y alojamiento accesorias de aquellas.....	206

<b>3.- Recogida de envases usados y residuos de envases .....</b>	<b>207</b>
<b>4.- Prestaciones relacionadas con la práctica del deporte.....</b>	<b>208</b>
<b>5.- Prestación del servicio público municipal de limpieza viaria y recogida y tratamiento de residuos.....</b>	<b>208</b>
a) Formas de prestación del servicio: prestación directa e indirecta .....	208
b) Sujeción al IVA de las contraprestaciones recibidas por la sociedad mercantil local por parte de la Entidad local.	210
<b>6.- Servicio de alcantarillado y demás conceptos análogos.....</b>	<b>211</b>
<b>7.- Prestación del servicio de cementerio .....</b>	<b>212</b>
a) Introducción.....	212
b) Prestación directa por la Entidad local .....	212
c) Prestación del servicio mediante concesión administrativa .....	213
d) Sujeción al IVA de los títulos de derecho funerario.....	213
<b>8.- Construcción, explotación y gravamen en relación con el aparcamiento municipal .....</b>	<b>214</b>
a) Introducción.....	214
b) Construcción .....	214
1. Construcción por el Ayuntamiento.....	214
2. Construcción por un tercero .....	214
c) Explotación .....	215
1. Directamente por la Entidad local.....	215
2. Gestión mediante sociedad municipal .....	215
3. Gestión mediante una concesión administrativa .....	216
3.1 No sujeción al IVA de la constitución .....	216
3.2 Sujeción al IVA del canon que se paga a la Administración.....	216
3.3 Sujeción por la formalización de las Actas de recepción.....	216
d) Sujeción al IVA de la reversión al Ayuntamiento .....	218
1. Sujeción del rescate anticipado de una concesión administrativa .....	218
2. Sujeción al IVA una vez transcurrido el plazo de la concesión .....	218
e) Enajenación de las plazas de garaje.....	218
f) Operaciones relacionadas con la regulación del aparcamiento.....	219
1. Prestación directa por el Ayuntamiento. ....	219
2. Prestación mediante concesión administrativa.....	219
<b>9.- Prestaciones de servicios a título gratuito.....</b>	<b>219</b>
<b>10.- Actuaciones de aplicación de los tributos y recaudación municipal .....</b>	<b>223</b>
a) Introducción .....	223
b) Formas de prestación del servicio de recaudación municipal .....	224

1. Prestación directa .....	225
2. Prestación indirecta .....	227
c) Sujeción al IVA de la actividad recaudatoria cuando se lleva a cabo por personal externo a las Entidades locales	229
1. Requisitos para determinar la sujeción al IVA.....	230
1.1 Realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA .....	230
1.2 Realización de la actividad con carácter independiente respecto a la Administración. ....	231
2. Inclusión del IVA en el premio de cobranza .....	233
d) Supuestos de no sujeción al impuesto de la actividad recaudatoria .....	234
e) Sujeción al impuesto cuando se gestionan recursos de otras Administraciones públicas.....	235
<b>11.- Actividad de publicación en el Boletín Oficial     de la Provincia .....</b>	<b>236</b>
<b>12.- Actividades realizadas en régimen de administración.....</b>	<b>237</b>
<b>13.- Ejecución subsidiaria.....</b>	<b>238</b>
a) Introducción.....	238
b) Sujeción al impuesto .....	238
<b>14.- Realización de determinadas obras inmobiliarias.....</b>	<b>240</b>
<b>15.- Servicios de alojamiento.....</b>	<b>240</b>
<b>16.- Construcción de viviendas de promoción pública .....</b>	<b>240</b>
a) Introducción.....	240
b) Construcción directa por la Entidad local .....	242
c) Construcción por terceros .....	243
d) Cesión de terrenos efectuadas por un Ayuntamiento a sus sociedades mercantiles para la construcción de viviendas de protección oficial .....	244
<b>17.- Actividad urbanística desarrollada por las     Entidades locales .....</b>	<b>245</b>
a) Introducción.....	245
b) Actuaciones en el ejercicio de funciones públicas.....	246
c) Adquisición de terrenos por atribución de la ley. Transmisiones realizadas en cumplimiento de la normativa urbanística.....	247
1. Consideración anterior a la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos .....	247
2. Consideración tras la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos .....	249
d) Sujeción al IVA de las compensaciones sustitutivas de la obligación de cesión de terrenos al Ayuntamiento ..	251
1. Sustitución del deber de cesión en metálico.....	251
2. Sustitución del deber de cesión mediante otros bienes.	253
e) La actividad urbanizadora de las Corporaciones locales ..	253
1. Sujeción al IVA .....	253



2. Operaciones no sujetas por falta del requisito de onerosidad y operaciones realizadas por entes dependientes.....	255
3. Ejecución por el sistema de expropiación .....	256
3.1 Requisitos de carácter subjetivo.....	256
3.2 Requisitos de carácter objetivo.....	256
4. Ejecución por el sistema de cooperación .....	258
4.1 Sujeción de la actividad urbanizadora.....	258
4.2 Obligación de repercusión del impuesto y derecho a la deducción .....	259
4.3 Sujeción al IVA de las cuotas de urbanización .....	260
4.4 Sujeción al IVA de las contraprestaciones en especie .....	260
4.5 Sujeción al IVA cuando la contraprestación se fija mediante contribuciones especiales .....	261
4.6. Sujeción y exención de las adjudicaciones de terrenos .....	261
5. Ejecución por el sistema de compensación .....	262
5.1 Sujeción al IVA de las Juntas de Compensación en función del carácter fiduciario de la misma .....	262
5.1.1 Actuación de las Juntas de Compensación con carácter fiduciario .....	263
5.1.2 Actuación de las Juntas de Compensación con carácter no fiduciario.....	263
5.2 Sujeción y exención de las entregas de terrenos a/por las Juntas de Compensación.....	264
6. Ejecución por agente urbanizador.....	266
7. Sujeción al IVA del pago de indemnizaciones.....	268
8. Sujeción al IVA de las transmisiones de los derechos de aprovechamiento urbanísticos.....	269
8.1 Calificación como entregas de bienes o prestaciones de servicios .....	269
8.2 Adquisición de derechos de aprovechamiento urbanístico por el Ayuntamiento ....	270
8.3 Transmisión de derechos de aprovechamiento urbanístico por el Ayuntamiento ....	271
8.4 Sujeción al IVA de los derechos de aprovechamiento urbanístico en los sistemas de cooperación, compensación y agentes urbanizadores.....	273
8.4.1 Juntas de Compensación no fiduciarias.....	273
8.4.2 Juntas de Compensación fiduciarias, agentes urbanizadores y sistema de cooperación .....	273
9. Sujeción al IVA de las actividades prestadas por las entidades de conservación urbanísticas .....	274
18.- Arrendamiento de bienes por las Entidades locales.....	276

a) Arrendamiento de bienes inmuebles sujetos a	
Derecho privado .....	276
1. Sujeción al IVA .....	276
2. Consideración del arrendamiento de bienes	
como prestaciones de servicios.....	279
3. Sujeción al IVA de los locales de negocios .....	280
4. Sujeción al IVA del arrendamiento de terrenos .....	282
b) Cesión de aprovechamientos en montes de	
titularidad municipal .....	284
1. Sujeción al IVA en función de la naturaleza patrimonial	
o demanial de los bienes .....	284
2. Sujeción al IVA de la cesión del	
aprovechamiento cinegético .....	287
<b>19.- Constitución, ampliación y transmisión de derechos reales.</b>	<b>289</b>
a) Calificación de las operaciones como entregas de bienes	
o prestaciones de servicios a efectos de la	
normativa comunitaria.....	289
b) Sujeción al impuesto .....	289
c) Tributación del usufructo y de la nuda propiedad .....	292
d) Tributación del derecho real de superficie .....	293
1. Definición.....	293
2. Sujeción al IVA .....	295
2.1. Sujeción al IVA de la constitución del derecho	
de superficie .....	296
2.2 Sujeción de la reversión efectuada por	
el superficiario .....	300
2.3 Sujeción de los cánones a satisfacer por	
el superficiario .....	301
<b>20.- Explotación de los servicios de cafetería y comedor.....</b>	<b>301</b>
a) Naturaleza jurídica del contrato .....	301
b) Sujeción al impuesto .....	303
<b>21.- Aplicación del IVA en la tasación de costas .....</b>	<b>305</b>
a) Introducción.....	305
b) Repercusión del IVA por los abogados y procuradores.....	306
c) Inclusión del IVA satisfecho por la parte vencedora a	
los abogados y procuradores .....	309
d) Repercusión del IVA sobre la cantidad a satisfacer por	
la parte condenada .....	310
<b>22.- Aplicación del IVA a los convenios de patrocinio. ....</b>	<b>311</b>
a) Introducción.....	311
b) Requisitos para la existencia de un hecho imponible	
a efectos del impuesto .....	311
c) Bienes percibidos por Administraciones públicas .....	314
<b>II. OPERACIONES EXENTAS .....</b>	<b>315</b>

<b>A) REFERENCIA A LAS EXENCIONES EN GENERAL.....</b>	<b>315</b>
<b>1.- Introducción.....</b>	<b>315</b>
<b>2.- Distinción entre exenciones limitadas y exenciones plenas....</b>	<b>316</b>
<b>B) SUPUESTOS DE EXENCIONES APLICABLES A LAS ENTIDADES LOCALES .....</b>	<b>318</b>
<b>1.- Supuestos de exención en prestaciones de servicios por operaciones interiores .....</b>	<b>318</b>
<b>a) Introducción.....</b>	<b>318</b>
<b>b) Regulación de las exenciones según la Directiva Comunitaria .....</b>	<b>318</b>
<b>1. Supuestos de exenciones recogidos en la normativa comunitaria sobre IVA.....</b>	<b>318</b>
<b>2. Requisitos subjetivos del prestador a tenor de la Directiva Comunitaria y de la jurisprudencia comunitaria.</b>	<b>320</b>
<b>c) Regulación de las exenciones en la normativa española sobre IVA.....</b>	<b>322</b>
<b>1. Consideraciones generales .....</b>	<b>322</b>
<b>2. Requisitos subjetivos del prestador según nuestro ordenamiento jurídico .....</b>	<b>323</b>
<b>2.1 Carácter de entidad o establecimiento privado de carácter social .....</b>	<b>324</b>
<b>2.2 Entidades privadas autorizadas .....</b>	<b>327</b>
<b>3. Estudio de los supuestos regulados en nuestra legislación en relación con las prestaciones de servicios .....</b>	<b>329</b>
<b>3.1 Asistencia por profesionales médicos o sanitarios .....</b>	<b>329</b>
<b>3.1.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.....</b>	<b>329</b>
<b>3.1.2 Regulación en la Ley 30/1985 .....</b>	<b>329</b>
<b>3.1.3 Regulación en la Ley 37/1992 .....</b>	<b>329</b>
<b>3.2 Prestaciones realizadas a los miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas....</b>	<b>330</b>
<b>3.3 Asistencia social.....</b>	<b>331</b>
<b>3.3.1 Definición.....</b>	<b>331</b>
<b>3.3.2 Regulación en la Directiva Comunitaria.....</b>	<b>332</b>
<b>3.3.3 Regulación en la Ley 30/1985 .....</b>	<b>332</b>
<b>3.3.4 Regulación en la Ley 37/1992 .....</b>	<b>333</b>
<b>a) Requisitos de carácter subjetivo.....</b>	<b>333</b>
<b>b) Requisitos de carácter objetivo .....</b>	<b>334</b>
<b>3.3.5 Supuestos recogidos.....</b>	<b>335</b>
<b>a) Protección de la infancia y de la juventud....</b>	<b>335</b>
<b>b) Asistencia a la tercera edad .....</b>	<b>336</b>
<b>c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía .....</b>	<b>337</b>
<b>d) Asistencia a personas con cargas familiares.....</b>	<b>337</b>

e) Acción social y comunitaria .....	337
3.4 Educación y guardería .....	338
3.4.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.....	338
3.4.2 Regulación en la Ley 30/1985 .....	338
3.4.3 Regulación en la Ley 37/1992 .....	339
a) Requisitos de carácter subjetivo.....	340
b) Requisitos de carácter objetivo .....	342
3.5 Prestación de clases a título particular por personas físicas .....	344
3.5.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.....	344
3.5.2 Regulación en la Ley 30/1985 .....	344
3.5.3 Regulación en la Ley 37/1992 .....	345
a) Requisitos de carácter subjetivo.....	345
b) Requisitos de carácter objetivo .....	345
3.6 Cesiones de personal por entidades religiosas.....	347
3.6.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.....	347
3.6.2 Regulación en la Ley 30/1985 .....	347
3.6.3 Regulación en la Ley 37/1992 .....	347
3.7 Prestaciones realizadas a favor de sus miembros por entes sin ánimo de lucro.....	348
3.8 Práctica del deporte.....	349
3.8.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.....	349
3.8.2 Evolución normativa.....	349
3.8.3 Regulación actual .....	351
a) Requisitos de carácter subjetivo.....	352
b) Requisitos de carácter objetivo .....	354
3.9 Actividades culturales.....	356
3.9.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.....	356
3.9.2 Regulación en la Ley 30/1985 .....	356
3.9.3 Regulación en la Ley 37/1992 .....	356
a) Requisitos de carácter subjetivo.....	357
b) Requisitos de carácter objetivo .....	357
3.10 Transporte de enfermos o heridos .....	359
3.11 Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.....	359
3.12 Operaciones financieras .....	360
3.12.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.....	360
3.12.2 Consideraciones generales .....	360
3.12.3 Estudio de operaciones financieras singulares .....	361
a) Concertación de créditos y préstamos y operaciones relacionadas con los mismos ...	361
b) Negociación y prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía.....	363
c) Depósitos de fondos y operaciones relacionadas con los mismos .....	364

d) Servicios y operaciones relativas a acciones, participaciones y demás títulos mobiliarios.....	365
e) Servicios prestados por fedatarios públicos.....	365
3.13 Servicios relacionados con juegos de suerte .....	366
3.13.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.....	366
3.13.2 Regulación en la Ley 30/1985 .....	367
3.13.3 Regulación en la Ley 37/1992 .....	367
3.14 Actividades audiovisuales .....	368
3.15 Servicios de propiedad intelectual prestados por los autores .....	368
3.15.1 Antecedentes de la exención.....	368
3.15.2 Regulación en la Ley 37/1992 .....	369
a) Requisitos de carácter subjetivo.....	369
b) Requisitos de carácter objetivo .....	370
<b>2.- Exenciones en operaciones relacionadas con entregas de bienes .....</b>	<b>372</b>
a) Introducción .....	372
b) Exenciones relacionadas con el tráfico inmobiliario. ....	372
1. Consideraciones generales .....	372
2. Entregas de terrenos rústicos y demás no edificables y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.....	373
2.1 Regulación en la Directiva 2006/112/CE.....	373
2.2 Regulación en la Ley 30/1985.....	374
2.3 Regulación en la Ley 37/1992.....	374
2.3.1 Ámbito objetivo de aplicación de la exención .....	374
a) Consideración de terrenos no edificables .....	375
b) Terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público .....	375
2.3.2 Excepciones legales .....	376
a) Terrenos edificables .....	376
a.1 Calificación de solar.....	376
a.2 Terrenos aptos para la edificación... ..	377
b) Terrenos no edificables .....	378
b.1 Terrenos urbanizados o en curso de urbanización.....	378
b.1.1 Consideraciones generales.....	379
b.1.2 Evolución doctrinal y jurisprudencial .....	380
b.1.3 Doctrina de la Dirección General de Tributos.....	383
b.2 Definición del concepto de promotor .....	384

c) Entregas de terrenos junto con edificaciones sujetas al impuesto ....	385
2.3.3 Consecuencias de la aplicación de la exención .....	385
3. Segundas y ulteriores entregas de edificaciones....	386
3.1 Regulación en la Ley 30/1985 .....	386
3.2 Regulación en la Ley 37/1992 .....	387
3.2.1 Ámbito objetivo de aplicación de la exención .....	387
3.2.2 Delimitación negativa: Concepto de primera entrega.....	390
a) Existencia de una operación que pueda ser calificada como entrega de bienes a efectos de IVA.....	390
b) La entrega debe ser realizada por el promotor de la edificación.....	391
3.2.3 Excepciones a la aplicación de la exención .....	394
4. Entregas de terrenos con edificaciones.....	396
c) Exenciones relacionadas con el arrendamiento de bienes inmuebles .....	397
1. Requisitos para la aplicación de la exención.....	397
1.1 Concepto de vivienda.....	397
1.2 Destino exclusivo como vivienda.....	399
1.3 Ámbito subjetivo de aplicación .....	399
1.4 Aplicación de la exención a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles.	402
2. Adecuación a la Directiva 2006/112/CE de la normativa española sobre exención de los arrendamientos de bienes inmuebles en el IVA .....	403
3. Excepciones a la aplicación de la exención en el arrendamiento de bienes.....	408
3.1 Operaciones de alojamiento .....	408
3.2 Arrendamiento de espacios para estacionamiento de vehículos.....	409
3.3 Arrendamiento de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instar en ellos elementos de una actividad empresarial.....	410
3.4 Arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados .....	410
3.5 Arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos .....	411
3.6 Arrendamientos de terrenos y edificaciones con opción de compra (leasing).....	411

d) Exenciones técnicas .....	411
1. Entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas .....	412
2. Entregas de bienes en las que se determinó la exclusión total del derecho a deducir a favor del transmitente .....	412
e) Exención del IVA por las entregas de bienes realizadas a la Iglesia Católica .....	413
1. Introducción .....	413
2. Situación anterior: operaciones sujetas y exentas .....	413
3. Inadecuación a la normativa comunitaria y regulación actual .....	417
C) RENUNCIA A LA EXENCIÓN.....	418
1.- <i>Consideraciones generales</i> .....	418
2.- <i>Requisitos para el ejercicio a la renuncia</i> .....	420
3.- <i>Renuncia a la exención en el Grupo de Entidades</i> .....	425
III. COMERCIO INTRACOMUNITARIO, IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES .....	426
A) RÉGIMEN GENERAL DEL COMERCIO INTRACOMUNITARIO .....	426
1.- <i>Consideraciones generales</i> .....	426
2.- <i>Compraventas internacionales</i> .....	427
a) Adquisición intracomunitaria de bienes .....	427
1. Requisitos de aplicación.....	427
2. Supuestos de no sujeción .....	428
3. Supuestos de exención.....	429
4. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.....	430
5. Sujeto pasivo .....	430
6. Base imponible .....	430
7. Devengo.....	430
b) Entregas intracomunitarias de bienes .....	431
3.- <i>Operaciones asimiladas</i> .....	431
4.- <i>Regímenes especiales del comercio intracomunitario</i> .....	432
a) Régimen especial de determinadas personas.....	432
b) Régimen especial de las ventas a distancia .....	433
B) COMERCIO EXTERIOR.....	434
1.- <i>Importaciones de bienes</i> .....	434
a) Consideraciones generales.....	434
b) Exenciones en importaciones.....	435
2.- <i>Exportaciones de bienes</i> .....	437
a) Concepto.....	437
b) Exenciones a la exportación .....	437
1. Exportaciones efectuadas por el transmitente .....	437
2. Exportaciones efectuadas por el adquirente .....	437

3. Trabajos sobre bienes que van a ser exportados.....	438
4. Entregas de bienes a organismos sin fin lucrativo .....	438
c) Exenciones en operaciones asimiladas a la exportación...	439
1. Relativas a buques .....	439
2. En relación con las aeronaves .....	439
3. Respecto de relaciones diplomáticas y consulares .....	442
4. Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados para la Organización del Tratado del Atlántico Norte .....	443

### CAPÍTULO III. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN DEL IMPUESTO

I. OBLIGADOS TRIBUTARIOS .....	447
A) DETERMINACIÓN DEL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.....	447
1.- <i>Concepto general</i> .....	447
2.- <i>Los entes locales como sujetos pasivos del IVA</i> .....	448
a) Consideraciones generales.....	448
b) Inversión del sujeto pasivo .....	448
c) El sujeto pasivo en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios .....	449
d) Comunidades de bienes y otras entidades del art. 35.4 LGT .....	450
B) LAS ENTIDADES LOCALES COMO RESPONSABLES TRIBUTARIOS. ....	451
1.- <i>Responsabilidad solidaria</i> . ....	451
a) Supuesto de responsabilidad solidaria del art. 87.Uno de la Ley 37/1992.....	452
b) Supuestos de responsabilidad solidaria derivados de la Ley General Tributaria.....	453
1. Responsabilidad derivada de las deudas de sus entidades dependientes y en las que participen.....	453
2. Responsabilidad por incumplimiento de las órdenes de embargo.....	453
3. Responsabilidad del Grupo de Entidades.....	453
2.- <i>Responsabilidad subsidiaria</i> .....	454
a) Supuesto de responsabilidad subsidiaria del art. 87.5 de la Ley 37/1992 .....	454
b) Supuestos de responsabilidad subsidiaria derivados de la Ley General Tributaria .....	455
1. Responsabilidad del art. 43.1.a) de la LGT.....	455
2. Responsabilidad derivada de la contratación .....	455
3. Responsabilidad derivada de la actuación de personas jurídicas sobre las que se tenga un control efectivo .....	458



C) OBLIGADOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE OBLIGACIONES FORMALES. DESTINATARIO DE LA OPERACIÓN..	459
II. DELIMITACIÓN DE LOS ORGANISMOS DE DERECHO PÚBLICO LOCAL.....	461
A) INTRODUCCIÓN.....	461
B) CONSIDERACIÓN DE ORGANISMOS DE DERECHO PÚBLICO.....	462
C) TIPOLOGÍA DE ENTES PÚBLICOS EXISTENTES EN NUESTRO ORDENAMIENTO .....	463
1.- <i>Administración territorial</i> .....	463
a) Municipios.....	464
b) Provincias .....	465
c) Entidades de ámbito territorial inferior al municipio.....	465
d) Entidades de ámbito territorial superior al municipal.....	467
1. Áreas metropolitanas .....	467
2. Comarcas .....	467
3. Mancomunidades .....	467
2.- <i>Administración institucional</i> .....	468
a) Organismos autónomos .....	468
b) Empresas públicas.....	469
1. Consideración de empresario a efectos del IVA .....	469
2. Análisis de la normativa estatal.....	470
3. Configuración de las sociedades mercantiles locales en la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local .....	471
c) Entidades públicas empresariales.....	474
d) Consorcios .....	475
e) Sociedades de economía mixta .....	478
1. Consideraciones generales .....	478
2. Participación de las Entidades locales .....	478
3. Formas de constitución .....	479
3.1 Sociedad anónima y sociedad de responsabilidad limitada .....	479
3.2 Sociedad comanditaria.....	480
3.3 Sociedades cooperativas.....	480
3.4 Sociedades de garantía recíproca.....	481
3.5 Sociedades de capital riesgo.....	481
III. FORMAS DE GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS: PRESTACIÓN DIRECTA E INDIRECTA.....	482
A) INTRODUCCIÓN.....	482
B) FORMAS DE GESTIÓN DE LOS SERVICIOS Y ACTIVIDADES PÚBLICAS LOCALES .....	485
1.- <i>Regulación en las Leyes Reguladora de las Bases del Régimen Local y de Contratos del Sector Público</i> .....	485
2.- <i>Consideración en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades</i> .....	487
3.- <i>Régimen del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales</i> .....	488

<b>4.- Aplicación de la Ley General Tributaria: texto anterior         y regulación actual.....</b>	<b>489</b>
<b>C) FORMAS DE PRESTACIÓN DIRECTA DE SERVICIOS PÚBLICOS SEGÚN LA LEY REGULADORA DE BASES DEL RÉGIMEN LOCAL..</b>	<b>490</b>
<b>1.- Gestión por la propia Entidad local.....</b>	<b>490</b>
a) Directa sin órgano especial.....	490
b) Directa con órgano especial .....	491
<b>2.- Gestión mediante organismos autónomos.....</b>	<b>492</b>
<b>3.- Gestión por entidades públicas empresariales .....</b>	<b>494</b>
<b>4.- Gestión mediante sociedades mercantiles.....</b>	<b>495</b>
a) Prestación directa de servicios según la Directiva 2006/112/CE .....	497
b) Prestación directa de servicios por sociedades locales a la luz del art. 5.6 de la Ley 30/1985 .....	498
c) Prestación directa de servicios por sociedades locales a la luz del art. 7.8 de la Ley 37/1992 .....	500
d) Consideración de las sociedades mercantiles íntegramente locales como órgano técnico-jurídico .....	503
<b>D) FORMAS DE PRESTACIÓN INDIRECTA DE SERVICIOS PÚBLICOS .....</b>	<b>506</b>
<b>1.- Introducción.....</b>	<b>506</b>
<b>2.- Concesión administrativa.....</b>	<b>507</b>
a) La concesión administrativa como modalidad gestora en la prestación de servicios públicos.....	507
b) Sujeción al IVA de las contraprestaciones recibidas de los usuarios .....	508
1. Naturaleza de la contraprestación exigida por la prestación del servicio .....	508
2. Sujeción a tenor de la normativa recogida en la Ley 37/1992.....	516
c) No sujeción al IVA del otorgamiento de la concesión. ....	517
1. Determinación de la base imponible a efectos del ITPyAJD: regla general.....	519
2. Reglas especiales .....	520
3. Tipo impositivo.....	521
4. Devengo.....	521
5. Obligado al pago .....	522
6. Actos y negocios jurídicos equiparados .....	522
d) Sujeción al IVA de los cánones a satisfacer a la Administración .....	522
e) Sujeción al IVA de los cánones a satisfacer por la Administración .....	523
f) Sujeción al IVA de las reversiones de bienes.....	523
g) Sujeción al IVA de otros gastos generados por la concesión administrativa .....	524
h) Sujeción al IVA del rescate de concesiones.....	525

3- <i>Gestión interesada</i> .....	525
4.- <i>Concierto</i> .....	526
5.- <i>Sociedad de economía mixta</i> .....	528
6.- <i>Cooperativas</i> .....	528
E) OTRAS FORMAS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS .....	528
1.- <i>Servicios prestados por encomienda de gestión</i> .....	529
a) Posibilidad de prestación de servicios mediante encomienda de gestión .....	529
b) Exclusión de la aplicación de la normativa de contratación .....	530
c) Sujeción al IVA de las actividades prestadas mediante encomienda de gestión.....	534
2.- <i>Servicios prestados a través de convenios de colaboración..</i>	536
a) Convenios de colaboración celebrados con otras entidades públicas.....	536
b) Convenios de colaboración celebrados con sociedades mercantiles.....	537
3.- <i>Servicios prestados mediante fórmulas asociativas supramunicipales</i> .....	538
a) Comarcas .....	538
b) Mancomunidades .....	539
c) Consorcios.....	539
d) Fundaciones .....	541
4.- <i>Concesión de obra pública</i> .....	542
a) Definición del contrato de obra pública .....	542
b) Aplicación del IVA en la fase de construcción .....	544
c) Cesión de terrenos e infraestructuras por el ente público .	546
d) Operaciones efectuadas en la fase de explotación. Retribuciones del concesionario .....	547
1. Financiación parcial por la Administración concedente o por otras Administraciones.....	547
2. Subvenciones .....	548
e) Reversiones de bienes.....	549
f) Tratamiento en el IVA de los supuestos de resolución anticipada de la concesión .....	551

## CAPÍTULO IV. DEVENGO DEL IMPUESTO

I. INTRODUCCIÓN .....	555
II. DEVENGO EN LA REALIZACIÓN DE PAGOS ANTICIPADOS .....	558
III. DEVENGO EN LAS ENTREGAS DE BIENES .....	559
A) DEVENGO EN LAS CERTIFICACIONES DE OBRA .....	559
1.- <i>Análisis del concepto de “puesta a disposición”</i> .....	559
2.- <i>Posturas jurisprudenciales contrapuestas respecto al devengo en las certificaciones de obra</i> .....	562

3.- <i>Doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001</i> .....	566
4.- <i>La regla general del devengo del IVA en las ejecuciones de obra cuyos destinatarios sean las Administraciones públicas: modificación del art. 75 de la Ley 37/1992</i> .....	570
B) DEVENGO EN LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES.....	572
C) DEVENGO EN PERMUTAS DE BIENES .....	573
D) DEVENGO EN LAS EXPROPIACIONES .....	574
E) DEVENGO EN EL DERECHO DE SUPERFICIE.....	575
1.- <i>Devengo del IVA de la constitución del derecho de superficie y de los pagos periódicos</i> .....	575
2.- <i>Devengo del IVA de la reversión de lo construido</i> .....	577
F) DEVENGO EN LAS TRANSMISIONES DE LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICOS.....	578
G) DEVENGO EN LAS CUOTAS DE URBANIZACIÓN.....	579
IV. DEVENGO EN LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS .....	580
V. DEVENGO EN LAS OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO .....	580

## CAPÍTULO V. CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO

I. LA BASE IMPONIBLE DEL IVA.....	585
A) DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. ELEMENTOS QUE LA INTEGRAN .....	585
1.- <i>Consideraciones generales</i> .....	585
2.- <i>Determinación de la base imponible según el art. 78 de la Ley 37/1992</i> .....	586
a) Partidas incluidas en la base imponible.....	587
1. Inclusión en la base imponible de los gastos generales.....	587
2. Intereses por aplazamiento .....	588
3. Tributos y gravámenes que recaigan sobre las operaciones gravadas .....	589
4. Percepciones retenidas con arreglo a derecho.....	589
5. Envases y embalajes. ....	591
6. Inclusión en la base imponible del importe de las deudas asumidas.....	591
b) Partidas que no se incluyen en la base imponible.....	592
1. Indemnizaciones.....	592
1.1 Determinación como contraprestación de las indemnizaciones.....	592
1.2 Sujeción de las indemnizaciones derivadas de contratos de arrendamiento .....	594
1.3 Sujeción de indemnizaciones por daños y perjuicios y lucro cesante. Referencia a las arras. ....	595

1.4 Base imponible cuando las indemnizaciones constituyen contraprestación....	596
2. Descuentos y bonificaciones .....	597
3. Sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente: “suplidos” .....	597
4. Intereses de financiación del precio aplazado y otros gastos financieros .....	598
5. Base imponible en las subastas judiciales .....	599
3.- <i>Reglas especiales: art. 79 de la Ley 37/1992</i> .....	599
a) Contraprestación no dineraria .....	599
b) Contraprestación no dineraria parcial.....	600
c) Transmisión conjunta de bienes y derechos .....	601
d) Base imponible en los autoconsumos y en las transferencias de bienes .....	602
e) Base imponible en los autoconsumos de servicios .....	603
f) Base imponible en las operaciones entre partes vinculadas .....	604
4.- <i>Base imponible cuando el importe de la contraprestación resulta desconocido en el momento del devengo</i> .....	607
5.- <i>Modificación de la base imponible del impuesto</i> .....	609
a) El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización .....	611
b) Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad a la realización del hecho imponible....	611
c) Resolución de operaciones o modificación del precio .....	612
d) Modificaciones de la base imponible por impago de la contraprestación .....	613
1. Procesos concursales .....	613
2. Créditos incobrables.....	615
3. Imposibilidad de modificación por impago .....	617
e) Procedimiento para la modificación de la base imponible.	619
6.- <i>Aplicación del IVA a los supuestos de demora en el pago por la Administración</i> .....	620
7.- <i>Retenciones en certificaciones de obra</i> .....	622
8.- <i>Incidencia en los precios públicos exigidos por las Entidades locales</i> .....	622
9.- <i>Base imponible en las permutas</i> .....	623
10.- <i>Base imponible en las expropiaciones</i> .....	624
a) Inclusión de las indemnizaciones en la base imponible del impuesto .....	624
1. Indemnizaciones por pérdidas de derechos inherentes a los contratos de arrendamiento .....	625
2. Indemnizaciones por traslado de actividad .....	626
b) Consideración de los intereses de demora .....	626
11.- <i>Base imponible en el derecho de superficie</i> .....	626

12.- Base imponible en las actividades realizadas por los recaudadores privados.....	629
13.- Base imponible del servicio de distribución de agua potable .....	630
a) Conceptos que se incluyen en la determinación de la base imponible .....	630
b) Inclusión de los cánones en la determinación de la base imponible .....	630
14.- Base imponible en la construcción y explotación de aparcamiento municipal .....	632
15.- Base imponible en la ejecución subsidiaria .....	633
16.- Base imponible en las cuotas de urbanización .....	634
17.- Base imponible en el arrendamiento de bienes inmuebles...	634
18.- Base imponible en los Grupos de Entidades.....	637
19.- Base imponible en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.....	637
<b>B) INCIDENCIA DE LAS SUBVENCIONES EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO .....</b>	<b>638</b>
<b>1.- Introducción.....</b>	<b>638</b>
a) Distinción entre el concepto de subvención y de transferencia .....	639
b) Diferencia entre subvención y contraprestación por la realización de servicios .....	641
<b>2.- Subvenciones vinculadas al precio.....</b>	<b>642</b>
a) Regulación en el Derecho Comunitario: requisitos .....	642
b) Regulación en la Ley 37/1992.....	644
1. Requisitos .....	646
2. Momento de determinación del importe en la subvención .....	647
c) Adecuación de nuestro ordenamiento al ordenamiento comunitario.....	648
<b>3.- Subvenciones entregadas por Entidades locales. Supuestos más frecuentes .....</b>	<b>649</b>
a) Subvenciones entregadas a sus entes dependientes.....	649
1. Subvenciones entregadas a un organismo autónomo para la urbanización de terrenos de dominio público ...	649
2. Cantidades entregadas a sociedades íntegramente locales .....	649
3. Subvenciones a la explotación para cubrir déficit. ....	655
4. Subvenciones de explotación a las empresas públicas de radio y televisión .....	656
b) Otras subvenciones entregadas por las Entidades locales.....	658
1. Cantidades que se entregan para organización de espectáculos taurinos.....	658

2. Subvenciones relacionadas con el transporte urbano de viajeros .....	659
4.- <i>Subvenciones percibidas por las Entidades locales</i> .....	661
a) Transferencias financieras entre Administraciones públicas.....	661
1. Aportaciones derivadas de la cofinanciación de proyectos y construcciones .....	662
2. Subvenciones destinadas a financiar una actividad empresarial del Ayuntamiento .....	663
b) Otras aportaciones dinerarias efectuadas como consecuencia de la ejecución de convenios .....	663
5.- <i>Consideración del IVA como objeto subvencionable</i> .....	664
a) Introducción. Criterios de elegibilidad del gasto en proyectos cofinanciados por la Unión Europea.....	664
1. Perspectivas financieras del periodo 2000-2006 .....	664
1.1 Criterios de elegibilidad en los Fondos Estructurales.....	667
1.2 Criterios de elegibilidad respecto a los Fondos de Cohesión.....	667
2. Perspectivas financieras periodo 2007-2013.....	667
b) Financiación del IVA en nuestro ordenamiento jurídico ....	667
<b>C) INCLUSIÓN DEL IVA EN LAS OFERTAS DIRIGIDAS A ADMINISTRACIONES PÚBLICAS</b> .....	668
1.- <i>Obligación de repercusión del impuesto cuando el destinatario es un ente público</i> .....	668
2.- <i>Obligación de repercusión del impuesto en la Ley 30/1985 y en la Ley 37/1992</i> .....	669
3.- <i>Aplicación en los contratos efectuados por Entidades locales con sociedades mercantiles dependientes</i> .....	672
4.- <i>Incidencia en la nueva Ley de Contratos del Sector Público</i> .	673
5.- <i>Incidencia en otras normas</i> .....	675
<b>D) VALORACIÓN DE LAS OFERTAS DIRIGIDAS A ADMINISTRACIONES PÚBLICAS DE BIENES O SERVICIOS SUMINISTRADOS DESDE EL EXTRANJERO</b> .....	679
1.- <i>Adquisiciones de bienes</i> .....	679
2.- <i>Prestaciones de servicios</i> .....	681
<b>F) VALORACIÓN DE LAS OFERTAS CUANDO CONCURREN SUJETOS EXENTOS DE IVA</b> .....	681
<b>II. TIPO DE GRAVAMEN</b> .....	683
A) <b>REGULACIÓN COMUNITARIA</b> .....	683
B) <b>REGULACIÓN EN LA LEY 37/1992</b> .....	684
C) <b>TIPOS Y MODALIDADES DE GRAVAMEN</b> .....	685
1.- <i>El tipo general</i> .....	685
2.- <i>Aplicación del tipo reducido del 7 por ciento</i> .....	686
a) Tipo de gravamen en entregas de bienes .....	686

1. Productos destinados a la nutrición .....	686
2. Productos destinados a actividades agrícolas, forestales o ganaderas.....	686
3. Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas. ....	687
4. Flores y plantas ornamentales.....	688
b) Tipo de gravamen en prestaciones de servicios.....	689
1. Los transportes de viajeros y sus equipajes .....	689
2. Servicios de hostelería, campamento y balnearios. ....	690
3. Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos .....	692
4. Servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos .....	693
5. Servicios de recogida, eliminación de residuos, y limpieza y desratización de alcantarillados públicos....	693
6. Entradas a espectáculos y otras manifestaciones culturales.....	696
7. Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.....	697
8. Prestaciones de servicios de asistencia social.....	697
9. Servicios funerarios.....	698
10. Asistencia sanitaria.....	699
11. Espectáculos deportivos de carácter aficionado .....	699
12. Exposiciones y ferias comerciales .....	700
13. Realización de obras de albañilería.....	700
13.1 Concepto de obras de albañilería.....	700
13.2 Requisitos para la aplicación del tipo reducido del 7 por ciento .....	701
14. Radiodifusión y televisión digitales.....	702
c) Tipo de gravamen aplicable a otras operaciones.....	702
1. Ejecución y rehabilitación de edificaciones .....	702
2. Importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y las entregas de objetos de arte	707
3.- <i>Aplicación del tipo superreducido del 4 por ciento</i> .....	708
a) Alimentos básicos.....	709
b) Entrega de libros, periódicos o revistas y otros elementos complementarios.....	709
c) Viviendas de protección oficial y entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas .....	711
4.- <i>Supuestos de actividades en que se aplican varios tipos de gravamen</i> .....	715
a) Tipo impositivo aplicable a los servicios de distribución de agua y a la depuración de aguas residuales .....	715
b) Tipo impositivo aplicable a actividades relacionadas con animales .....	717



c) Tipo impositivo aplicable a operaciones relacionadas con el derecho de superficie .....	719
<b>B) LA ERRÓNEA APLICACIÓN DEL TIPO IMPOSITIVO Y SU ELEVACIÓN: CONSECUENCIAS .....</b>	<b>719</b>
1.- <i>Aplicación errónea del tipo impositivo</i> .....	719
2.- <i>Incidencia en la contratación administrativa por la elevación del tipo impositivo</i> .....	720
3.- <i>Consecuencias en las prórrogas de los contratos</i> .....	722
<b>III. CUOTA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO .....</b>	<b>722</b>
<b>A) DEDUCIBILIDAD DEL IMPUESTO .....</b>	<b>722</b>
1.- <i>Introducción</i> .....	722
2.- <i>Requisitos subjetivos de la deducción</i> .....	724
3.- <i>Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción</i> .....	727
4.- <i>Cuotas soportadas por repercusión directa</i> .....	729
5.- <i>Destino de los bienes y servicios adquiridos. Limitaciones al derecho de deducción</i> .....	730
a) <i>Consideraciones generales</i> .....	730
b) <i>Otras limitaciones del derecho a la deducción</i> .....	734
c) <i>La afectación parcial: los bienes de inversión</i> .....	734
d) <i>Cambios en el grado de afectación</i> .....	737
6.- <i>Supuestos en que se realizan simultáneamente tanto actividades empresariales o profesionales como actividades que no tengan tal naturaleza</i> .....	738
7.- <i>Requisitos formales del derecho a la deducción: obligación de existencia de factura</i> .....	739
8.- <i>Deducciones en sectores diferenciados de la actividad</i> . .....	743
9.- <i>Deducibilidad de las cuotas soportadas por las entidades dependientes</i> .....	744
10.- <i>Deducibilidad de las cuotas soportadas en determinadas actividades empresariales realizadas por las Entidades locales</i> .....	746
a) <i>Prestación del servicio público municipal de limpieza viaria y de recogida y de tratamiento de residuos</i> .....	746
b) <i>Servicio de distribución domiciliaria de agua potable</i> .....	746
c) <i>Ejecución subsidiaria</i> .....	748
11.- <i>Plazo para ejercitar el derecho a la deducción</i> .....	748
12.- <i>Derecho a la devolución del impuesto</i> .....	749
13.- <i>Regularización del impuesto</i> .....	750
<b>B) APLICACIÓN DE LA REGLA DE LA PRORRATA .....</b>	<b>751</b>
1.- <i>Consideraciones generales</i> .....	751
2.- <i>Incidencia en el derecho a la deducción de la percepción de subvenciones</i> .....	752
3.- <i>Sentencia de 6 de octubre de 2005 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas</i> .....	753
4.- <i>Resolución 2/2005 de la Dirección General de Tributos</i> .....	756

<b>5.- Instrucción 10/2005 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria</b> .....	759
<b>6.- Ley 3/2006 de modificación de la Ley 37/1992</b> .....	759
<b>7.- El derecho a completar deducciones en ciertos supuestos de autoconsumo</b> .....	760
<b>8.- La prorrata general</b> .....	760
<b>9.- La prorrata especial</b> .....	765

## CAPÍTULO VI. OBLIGACIONES FORMALES Y APLICACIÓN DEL TRIBUTO

<b>I. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO.</b> .....	769
<b>A) INTRODUCCIÓN</b> .....	769
<b>B) OBLIGACIÓN DE EMITIR Y ENTREGAR FACTURA</b> .....	770
<b>1.- Obligados a emitir factura</b> .....	770
<b>a) Obligación de emisión de factura en operaciones no sujetas</b> .....	771
<b>b) Obligación de emisión de facturas en operaciones exentas</b> .....	773
<b>c) Obligación de emisión de factura cuando el destinatario es un ente público</b> .....	773
<b>d) Obligación de emisión de facturas por las Entidades locales</b> .....	774
<b>e) Expedición de facturas en supuestos de autoconsumos sujetos</b> .....	775
<b>f) Expedición de facturas en permuta de cosa futura</b> .....	775
<b>2.- Contenido de las facturas</b> .....	775
<b>3.- Obligación de consignar de forma separada el impuesto</b> .....	778
<b>4.- Exigencia de la emisión de las facturas por el contratista en relación con el abono de las certificaciones de obra</b> .....	780
<b>5.- Sustitución de la expedición de facturas por otros documentos.</b> .....	782
<b>a) Requisitos de las facturas completas simplificadas</b> .....	782
<b>b) Requisitos de las facturas abreviadas.</b> .....	783
<b>c) Requisitos de los tiques</b> .....	783
<b>6.- Expedición de copias y duplicados</b> .....	784
<b>7.- Obligación de remisión de facturas y tiques</b> .....	784
<b>8.- Obligación de conservación</b> .....	785
<b>9.- Facturación electrónica</b> .....	786
<b>10.- Gestión de ciertas tasas y precios que constituyen contraprestación de operaciones realizadas por la Administración sujetas al IVA</b> .....	788
<b>C) CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN POR EL DESTINATARIO O POR UN TERCERO</b> .....	789
<b>1.- Emisión de factura por el destinatario mediante acuerdo con el sujeto pasivo</b> .....	789

2.- <i>Emisión de factura por el destinatario en transmisión de inmuebles por ejecución forzosa.....</i>	790
D) <b>CONTROVERSIAS EN LA REPERCUSIÓN. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE EMITIR FACTURA.....</b>	792
E) <b>PLAZO PARA LA EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS O DOCUMENTOS SUSTITUTIVOS .....</b>	795
F) <b>MOMENTO PARA EFECTUAR LA REPERCUSIÓN.....</b>	796
G) <b>RECTIFICACIÓN DE FACTURAS.....</b>	797
1.- <i>Consideraciones generales .....</i>	797
2.- <i>Supuestos de rectificación distintos a la rectificación de cuotas.....</i>	798
3.- <i>Supuestos en que procede la rectificación de cuotas. ....</i>	799
a) <i>Supuesto en que no se haya repercutido cuota alguna y esta sea procedente.....</i>	800
b) <i>Cuotas determinadas incorrectamente.....</i>	800
4.- <i>Limitaciones a la rectificación de cuotas .....</i>	801
a) <i>Operaciones realizadas para destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales. ....</i>	801
b) <i>Falta de emisión de la correspondiente factura.....</i>	802
c) <i>Actuación de la Administración tributaria .....</i>	802
d) <i>Conclusiones: supuestos en que procede la rectificación. ....</i>	803
5.- <i>Procedimiento para instar la rectificación de cuotas.....</i>	804
a) <i>Rectificación que supone un aumento de la cuota .....</i>	804
b) <i>Rectificación que supone una minoración de la cuota.....</i>	805
1. <i>Iniciación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos .....</i>	805
2. <i>Regularización de la situación tributaria .....</i>	807
6.- <i>Forma de documentar la rectificación de cuotas .....</i>	808
a) <i>Emisión de facturas rectificativas.....</i>	808
b) <i>Plazo para la emisión de facturas rectificativas .....</i>	809
c) <i>Obligación de registro en el Libro de facturas expedidas..</i>	809
<b>II. OTRAS OBLIGACIONES FORMALES .....</b>	810
A) <b>CONSIDERACIONES GENERALES. ....</b>	810
B) <b>OBLIGACIONES CENSALES .....</b>	812
C) <b>OBLIGACIONES DE IDENTIFICACIÓN .....</b>	814
D) <b>OBLIGACIONES INFORMATIVAS.....</b>	814
E) <b>PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES.....</b>	816
1.- <i>Declaraciones-liquidaciones periódicas .....</i>	817
a) <i>Declaraciones de presentación periódica mensual o trimestral.....</i>	818
b) <i>Declaraciones de presentación periódica anual .....</i>	820
2.- <i>Declaraciones-liquidaciones no periódicas .....</i>	821
3.- <i>Otras declaraciones no periódicas .....</i>	822
F) <b>LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE OFICIO EN EL IVA. ....</b>	822
G) <b>LA COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA.....</b>	823

1.- <i>Actuaciones llevadas a cabo en el marco de los procedimientos de gestión</i> .....	824
a) Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación .....	824
b) Procedimiento de verificación de datos .....	824
c) Procedimiento de comprobación limitada .....	825
2.- <i>Procedimiento inspector</i> .....	825
H) OBLIGACIONES FORMALES EN EL COMERCIO INTRACOMUNITARIO .....	826
I) OBLIGACIONES ESTADÍSTICAS: SISTEMA <i>INTRASTAT</i> .....	828
J) OBLIGACIONES REGISTRALES Y DE CONTABILIZACIÓN.....	829
1.- <i>Libro registro de facturas expedidas</i> .....	831
2.- <i>Libro registro de facturas recibidas</i> .....	832
3.- <i>Libro registro de bienes de inversión</i> .....	832
4.- <i>Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias</i> .....	833
5.- <i>Otros libros registro: régimen especial de agricultura, ganadería y pesca</i> .....	833
<b>III. TRATAMIENTO PRESUPUESTARIO Y CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES</b> .....	833
A) CONTABILIZACIÓN DEL IVA SEGÚN EL PLAN DE CONTABILIDAD APLICABLE A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL .....	833
1.- <i>Repercusión del IVA en el Presupuesto local</i> .....	833
a) Prorrata general.....	835
b) Prorrata especial .....	835
2.- <i>Operaciones de contabilización del IVA</i> .....	835
a) Contabilización del IVA soportado deducible.....	836
1. Reconocimiento en el momento del devengo del impuesto .....	836
2. Formas de cancelación de la obligación .....	837
2.1 Pago .....	837
2.2 Anulación del IVA soportado deducible. ....	837
2.3 Prescripción de la obligación .....	838
b) Contabilización del IVA repercutido .....	838
1. Reconocimiento del derecho de cobro.....	838
2. Cancelación de los derechos de cobro .....	839
2.1 Ingreso.....	839
2.2. Anulaciones de IVA repercutido.....	839
2.3 Insolvencia .....	841
2.4 Otras causas .....	841
2.5 Prescripción .....	841
2.6 Cancelación de derechos en especie si se realiza en el mismo ejercicio en que se reconoció.....	841

2.7 Anulación de derechos por aplazamiento y por fraccionamiento .....	842
c) Contabilización de operaciones singulares realizadas por las Entidades locales.....	842
1. Contabilización de la permuta de bienes.....	842
2. Contabilización del derecho de superficie .....	843
d) Contabilización de operaciones a fin de ejercicio.....	846
1. Regularización de los bienes de inversión .....	846
2. Regularización por la realización de gastos en bienes utilizados en régimen de arrendamiento .....	846
3. Operaciones pendientes de aplicar al Presupuesto .....	847
4. Regularización del IVA con la regla de la prorrata .....	848
e) Contabilización de la liquidación del IVA.....	848
f) Cancelación de saldos.....	849
h) Contabilización del IVA en la producción de bienes para el propio inmovilizado. ....	850
i) Contabilización del IVA en los cambios de afectación .....	850
j) Tratamiento contable de las devoluciones del IVA como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.....	851
<b>B) CONTABILIZACIÓN DEL IVA SEGÚN EL PLAN DE CONTABILIDAD APLICABLE A LAS EMPRESAS .....</b>	<b>852</b>
1.- <i>Introducción</i> .....	852
2.- <i>Contabilización del IVA soportado deducible</i> .....	854
a) Reconocimiento y pago .....	854
b) Anulación del IVA soportado deducible.....	855
c) El IVA soportado en el circulante, en régimen de prorrata general.....	855
d) El IVA soportado en el circulante, en régimen de prorrata especial .....	855
e) El IVA soportado en bienes de inversión, en régimen de prorrata especial .....	856
f) Contabilización del IVA soportado en las operaciones de autoconsumo.....	856
1. Producción de bienes de inversión con destino a su propio inmovilizado .....	857
2. Cambio de afectación de bienes.....	857
3.- <i>El IVA en las operaciones intracomunitarias</i> .....	858
4.- <i>Contabilización del IVA repercutido</i> .....	859
a) Contabilización en el momento de entrega de bienes y prestaciones de servicios .....	859
b) Contabilización de la anulación de operaciones de IVA repercutido .....	859
c) El IVA repercutido en las operaciones de autoconsumo....	861
d) Contabilización del IVA repercutido en el caso de entregas gratuitas de bienes.....	861

5.- Regularización del IVA cuando se aplica la regla de prorata..	862
6.- Liquidación del IVA .....	863
7.- Cancelación de saldos.....	864
8.- Tratamiento contable de las devoluciones del IVA como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.....	864
9.- Contabilización de deudas liquidadas por la Administración tributaria en concepto de IVA.....	865
<b>C) INCIDENCIA DEL IVA EN LA DETERMINACIÓN DE LOS COSTES A EFECTOS DE CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS ENTIDADES LOCALES .....</b>	<b>866</b>
1.- Consideraciones generales.....	866
2.- Régimen de la agricultura, ganadería y pesca.....	871
3.- Régimen especial de los bienes usados, obras de arte, antigüedades y bienes de colección.....	871
4.- Exenciones de carácter técnico en entregas de bienes. ....	872
5.- Aplicación a los Grupos de Entidades .....	872
6.- Aplicación a las operaciones vinculadas.....	872
7.- Aplicación a las operaciones de autoconsumo.....	873

## **CAPÍTULO VII. APLICACIÓN DE RÉGIMENES ESPECIALES A LAS ENTIDADES LOCALES**

<b>I. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>877</b>
<b>II. RÉGIMENES ESPECIALES APLICABLES A LAS ENTIDADES LOCALES COMO SUJETOS PASIVOS DEL IVA .....</b>	<b>878</b>
<b>A) RÉGIMEN ESPECIAL DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA .....</b>	<b>878</b>
1.- Requisitos subjetivos y objetivos para la aplicación del régimen especial .....	878
2.- Contenido del régimen especial .....	883
<b>B) GRUPO DE ENTIDADES.....</b>	<b>887</b>
1.- Consideraciones generales.....	887
2.- Modalidades de tributación.....	889
a) Modalidad básica.....	889
b) Modalidad ampliada o agregada .....	889
c) Opción y renuncia al régimen especial .....	891
1. Opción .....	891
2. Renuncia.....	892
d) Incorporación y baja de entidades .....	892
e) Contenido del régimen especial .....	892
<b>C) RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES .....</b>	<b>893</b>
<b>D) RÉGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA.....</b>	<b>895</b>

<b>III. RÉGIMENES ESPECIALES APLICABLES A LAS ENTIDADES LOCALES EN TANTO QUE DESTINATARIAS DE LAS OPERACIONES GRAVADAS .....</b>	<b>896</b>
<b>A) RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS BIENES USADOS, OBRAS DE     ARTE, ANTIGÜEDADES Y BIENES DE COLECCIÓN. ....</b>	<b>896</b>
<b>1.- <i>Introducción</i>.....</b>	<b>896</b>
<b>2.- <i>Ámbito de aplicación</i>.....</b>	<b>897</b>
<b>CONCLUSIONES. ....</b>	<b>901</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>945</b>
<b>JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA.....</b>	<b>969</b>

# **ABREVIATURAS UTILIZADAS**





AIB:	Adquisición intracomunitaria de bienes
AN:	Audiencia Nacional
Art. :	Artículo
Arts.:	Artículos
BOE:	Boletín Oficial del Estado
BOP:	Boletín Oficial de la Provincia
CEE:	Comunidad Económica Europea
CNAE:	Código Nacional de Actividades Económicas
DA:	Disposición Adicional
DGT:	Dirección General de Tributos
DT:	Disposición Transitoria
EELL:	Entidades Locales
Etc.:	Etcétera
FEOGA:	Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria
HP:	Hacienda pública
IAE:	Impuesto de Actividades Económicas
ICAC:	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
ICAL:	Instrucción de Contabilidad de la Administración local

ICIO:	Impuesto de Instalaciones, Construcciones y Obras
IFOP:	Instrumento de financiación y Orientación de la Pesca
IGAE:	Intervención General de la Administración del Estado
IGTE:	Impuesto General sobre Tráfico de Empresas
IIVTNU:	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF:	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS:	Impuesto sobre Sociedades
ITPyAJD:	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido
LCSP:	Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público
LEC:	Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT:	Ley General Tributaria
LOFAGE:	Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado
LOFCA:	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LOUA:	Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía
LRBRL:	Ley 7/1985, de 2 Abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local
LRJPAC:	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
LSRL:	Ley 2/1995 de Sociedades de Responsabilidad Limitada, de 23 de marzo

NIF:	Número de Identificación Fiscal
OM:	Orden Ministerial
OTAN:	Organización del Tratado del Atlántico Norte
Pág.:	Página
Págs.:	Páginas
PGC:	Plan General de Contabilidad
PGCL:	Plan General de Contabilidad Local
PGOU:	Plan General de Ordenación Urbana
RBEL:	Reglamento de Bienes de las Entidades Locales aprobado por el Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio
RD:	Real Decreto
RDL:	Real Decreto Ley
RDLeg.:	Real Decreto Legislativo
RGR:	Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
RGU:	Reglamento de Gestión Urbanística
RSCL:	Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, aprobado por Decreto de 17 de junio de 1955
St.:	Sentencia
TAI:	Territorio de aplicación del impuesto
TC:	Tribunal Constitucional
TEAC:	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJCE:	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TRLCAP:	Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas

TRLSA: Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre

TRLRHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

TS: Tribunal Supremo

TSJ: Tribunal Superior de Justicia

VIES: Sistema de Intercambio de Información de IVA

# **INTRODUCCIÓN**



A lo largo del presente estudio vamos a tratar el problema de la aplicación del IVA a las Entidades locales. Hemos de partir de que estamos ante un impuesto especialmente complejo en su aplicación, ya que las actividades que prestan las Entidades locales deben realizarse en el marco que imponen los principios básicos que rigen el sistema económico de la Unión Europea, y a los que deben de adaptarse los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, al objeto de garantizar la igualdad de las condiciones de competencia entre quienes realizan actividades empresariales o profesionales. En este marco, se dispone la imposibilidad de que los Estados miembros puedan establecer regímenes de tributación diferentes, o beneficios fiscales especiales en función de la naturaleza pública o privada de los sujetos que llevan a cabo las actividades empresariales o profesionales. Estos principios quedan completados con la aplicación del de generalidad, el cual exige que todo bien o servicio susceptible de ser consumido quede sujeto a IVA, lo que no se cumpliría si las operaciones realizadas por los entes públicos quedasen en todo caso fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

A la normativa comunitaria y a las diversas interpretaciones que en la aplicación de este impuesto emite el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se tiene que ir adaptando nuestra legislación interna y la práctica administrativa, lo que no siempre se ha llevado a cabo en óptimas condiciones. Además, se está produciendo el recurso a que dicha interpretación se venga adaptando por la vía de las Contestaciones a Consultas que emite la Dirección General de Tributos, y que en cierta medida están sustituyendo a las modificaciones legales que hubieran sido deseables.

Además, una vez que se produce el hecho imponible del impuesto, las Entidades locales quedan sometidas a toda una serie de obligaciones materiales y formales del impuesto. Pero en el caso de las Entidades locales la aplicación resulta más complicada, ya que como Administraciones públicas que son, van a realizar tanto actividades empresariales como actividades en el ejercicio de sus potestades públicas. Esta diferenciación, que en principio podría parecer simple, no lo es tanto en la práctica, ya que tanto la Directiva 2006/112/CE como nuestra legislación interna, van a determinar una serie de condicionantes para considerar si estamos ante la realización de un hecho



imponible a efectos del impuesto.

En este aspecto, las Entidades locales, en el amplio abanico de competencias que se recogen en los arts. 25, 26 y 36 de la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local, van a quedar configuradas como entidades de prestación de múltiples servicios y bajo circunstancias muy diversas. De este modo se va a configurar un escenario donde se manifiesta la complejidad de la aplicación del IVA a las Entidades locales, en cuanto al carácter de sus actividades, que van desde las desarrolladas en base a potestades exclusivamente administrativas a las prestadas en competencia con el sector privado. De esta forma, van a coexistir, tanto las actividades que con carácter obligatorio deben prestar los entes locales, como otras derivadas de la iniciativa pública en la actividad económica. En este ámbito, hemos de destacar que, en aras de preservar el principio de libre competencia, se van a determinar unos supuestos en los que obligatoriamente los operadores económicos quedan sujetos al impuesto en todo caso, y cuyos criterios de aplicación se están formulando por la jurisprudencia y la doctrina administrativa.

Por otro lado, tiene incidencia, al objeto de determinar la sujeción al impuesto, la forma de gestión de los servicios, que puede ser tanto directa como indirecta, y en cada una de ellas con cuatro modalidades diferentes de gestión; y además teniendo en cuenta las distintas personificaciones que van proliferando en el seno de las Entidades locales, bajo formas muy diversas, como son organismos autónomos, entidades públicas empresariales y sociedades mercantiles, que a su vez pueden ser íntegramente participadas por las Entidades locales o parcialmente. Además, en los últimos tiempos están constituyéndose otras formas jurídicas en las que pueden participar las Entidades locales, como son comarcas, consorcios, mancomunidades, o incluso se están celebrando convenios, tanto con Administraciones públicas como con particulares, dirigidos al cumplimiento de algunos de los fines que tienen asignados los entes locales.

En este ámbito, hemos de destacar que las Entidades locales deben coadyuvar al sostenimiento de los gastos en que dichas entidades incurran para la prestación de los servicios públicos, y que podrán consistir tanto en prestaciones monetarias como en especie, y que en ocasiones se instrumentan a través de la realización de operaciones societarias. Además, hemos de tener en cuenta que los entes instrumentales creados por las Entidades locales, no van a realizar únicamente prestaciones de servicios dirigidos a los ciudadanos, sino que pueden igualmente prestarlos directamente para el ente local del que dependen, y cuyo tratamiento, a efectos de IVA, puede ser distinto en uno y otro supuesto. En relación a sus relaciones con las sociedades mercantiles que creen, debemos analizar la sujeción o no al impuesto de las aportaciones que se realicen para su constitución, así como bienes que se les vayan transfiriendo para el ejercicio de sus competencias, y en último término, la reversión de bienes que se puede producir y la posible cesión de trabajadores. Por otro lado,

hemos de tener en cuenta si las actividades que se realizan entre ambas, inicialmente a título gratuito, pueden constituir un supuesto de autoconsumo gravado por el impuesto.

Otro elemento que determinará la sujeción al impuesto vendrá condicionado por la forma de financiación de los servicios, que puede ser tributaria, no tributaria o sin contraprestación. En todo caso, hemos de tener en cuenta que las Entidades locales tampoco tienen total independencia en el momento de determinar la forma de contraprestación elegida; por un lado, porque la suficiencia financiera está sometida a la potestad legislativa que ejerza el Estado y las Comunidades Autónomas, y por otro lado, porque se tienen que cumplir una serie de requisitos para configurar las distintas contraprestaciones. Y en este ámbito, además es necesario ver las relaciones que el IVA guarda con otros tributos también locales.

También tendremos que analizar, en el ámbito de las entregas de bienes, cuando sean a título gratuito, si estamos ante un supuesto de autoconsumo externo o interno de bienes; así como el cumplimiento de los requisitos objetivos y subjetivos para entender que una entrega se sujeta al IVA en el ejercicio de la potestad expropiatoria, junto a la sujeción al IVA si el justiprecio se fija en especie. Una vez que se produce la entrega del bien, habrá que tener en cuenta las consecuencias a efectos del tributo que supone la reversión del bien.

Pero además la adquisición de bienes puede producirse como consecuencia de la realización de permutas por las Entidades locales. En estos supuestos, en primer lugar, habrá que distinguir la permuta de otras figuras contractuales, y a continuación analizar si se dan los requisitos para considerar si se está produciendo una operación sujeta a IVA, teniendo en cuenta que es habitual en el ámbito de las Entidades locales que las mismas permuten bienes con sus sociedades mercantiles íntegramente participadas.

También habrá que determinar la sujeción al impuesto en las enajenaciones efectuadas por las Entidades locales, en particular las efectuadas a sus sociedades dependientes. Igualmente habrá que analizar la sujeción de las cesiones efectuadas a otras Administraciones públicas, a sus sociedades mercantiles dependientes, y a otras entidades.

Todos los elementos anteriormente enunciados, que iremos desgranando a lo largo del presente trabajo, conducen a una multiplicidad de supuestos en los que puede o no ser aplicable el impuesto y exigible o no su repercusión. Y ello tendrá consecuencia en sus relaciones con los operadores económicos con los que se relaciona, ya que determinará que una operación quede sujeta al IVA o a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD.

En la medida en que consideremos que estamos ante actividades

empresariales, tendremos que ver si resulta de aplicación alguna de las exenciones que se establecen legalmente, exenciones que en ocasiones vienen marcadas precisamente por la naturaleza de las prestaciones que se realizan, y que están relacionadas en parte con los servicios obligatorios que prestan los entes locales y en otras por la propia naturaleza del prestador.

Una vez determinada la realización de una actividad sujeta y no exenta, las Entidades locales vienen obligadas a repercutir el IVA a los sujetos que sean destinatarios de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas, así como a cumplir el resto de las obligaciones materiales y formales del impuesto; y como cualquier otro sujeto pasivo, están sometidas a las comprobaciones y la imposición de sanciones por parte de la Hacienda estatal. Y en el cumplimiento de estas obligaciones, hemos de tener presente que, en ocasiones las Entidades locales vienen obligadas a aplicar la regla de la prorratea, lo que resulta en ocasiones complejo al determinar cuándo los bienes y servicios se utilizan para la prestación de actividades sujetas, sujetas y exentas y no sujetas.

Además, la consideración de que los entes locales actúan como sujetos pasivos del IVA tiene una importancia crucial en cuanto a la deducción, ya que solo en la medida en que se realicen actividades sujetas y no exentas, las cuotas soportadas pueden ser deducibles. Este hecho tiene importantes consecuencias en el de por sí deficitario presupuesto local, en la medida en que si estamos ante actividades no sujetas, las cuotas soportadas deben incluirse en el precio de adquisición de los bienes y servicios, lo que en la práctica va a suponer que las Entidades locales cuenten con menos recursos para la realización de sus actividades.

Por otro lado, las Entidades locales van a adoptar ante del IVA, igualmente, la posición de sujeto repercutido, en cuanto están obligadas a soportar las cuotas del IVA que les repercutan los proveedores de bienes o servicios, si bien esta obligación es independiente del tipo de actividad que realice la entidad. Es decir, siempre que la repercusión del IVA haya sido realizada conforme a Derecho, es irrelevante que la Entidad local destine los bienes y servicios adquiridos a su actividad como Administración pública o a su actividad como empresario a efectos del IVA, puesto que en ambos casos quedará obligada a soportar la repercusión del impuesto. Ahora bien, en determinadas ocasiones, sí se van a recoger una serie de “privilegios” o especialidades para las Administraciones públicas, como la presunción de que en todas las ofertas dirigidas a las mismas, se entiende el IVA incluido, o la obligación de emitir factura cuando el destinatario es un ente público.

En este ámbito, por tanto, vamos a desgranar los distintos supuestos en que las Entidades locales realizan actividades que pueden quedar o no sujetas al impuesto. Ahora bien, a efectos de acotar el trabajo, nos hemos centrado en las actividades más directamente relacionadas con los entes locales, por lo

que, en algunas ocasiones, nos hemos limitado a enumerar someramente la legislación aplicable, y en otras, hemos prescindido del desarrollo de actividades que habitualmente no se realizan por las Entidades locales. En este aspecto, es de destacar que haremos referencia básicamente al hecho imponible en operaciones interiores, ya que difícilmente se realizan operaciones relativas a importaciones y exportaciones, aunque relacionamos algunas de estas operaciones porque, en un mercado global como al que estamos asistiendo, cada vez se están produciendo más supuestos que exceden del ámbito territorial del ente local.

Respecto de la forma en que hemos estructurado el presente trabajo, podemos destacar lo siguiente:

En el Capítulo I relativo a las “Cuestiones generales” hemos hecho referencia, brevemente, a la evolución del IVA en el ámbito de la Unión Europea, como consecuencia de la consecución del objetivo de armonización fiscal establecido en el Tratado de Roma, las medidas adoptadas como consecuencia de la supresión de las barreras fiscales en el ámbito de la Comunidad Económica Europea y los intentos de imposición del gravamen en origen. Por otro lado, hemos analizado las consecuencias que su implantación, a partir del 1 de enero de 1986, se produjeron en España, ya que hasta ese momento existía el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, que era un tributo en cascada. A continuación, hemos analizado las notas características del IVA. En cuanto al ámbito de aplicación del impuesto, hemos delimitado el espacio en que el mismo se proyecta. Ha resultado además necesario ver el deslinde que la legislación configura respecto a otros tributos, especialmente en relación al ITPyAJD, y en relación a los tributos locales.

En el Capítulo II dedicado a las “Actividades empresariales realizadas por las Entidades locales sujetas al IVA” se recogen fundamentalmente las peculiaridades que el impuesto representa en el ámbito de las Entidades locales. Después de analizar el concepto de hecho imponible, teniendo en cuenta, además, la distinción entre operaciones principales, accesorias y mixtas y las reglas que la Ley 37/1992 ha establecido para la determinación de la localización del hecho imponible; hemos analizado las especialidades que en este impuesto representa, básicamente la sujeción o no de las actividades de las Entidades locales, que dependerá básicamente de que se aplique el supuesto de no sujeción que recoge el art. 7.8 de la Ley 37/1992, lo que a su vez dependerá en buena medida de la contraprestación exigida por la realización de las actividades. A este respecto, es necesario delimitar las actuaciones que los organismos de Derecho público realizan como autoridades públicas, analizando la adaptación que nuestra legislación interna ha realizado de la Directiva 2006/112/CE; en este aspecto es necesario analizar las excepciones establecidas en la normativa comunitaria. También hemos recogido las operaciones no sujetas que se regulan en la Ley 37/1992, y su incidencia en las actividades de las Entidades locales. Centrándonos en las

actividades empresariales realizadas por los entes locales, hemos analizado las condiciones que se tienen que dar tanto en las entregas de bienes, como en las prestaciones de servicios. Dentro de estas últimas, hemos recogido, por un lado, las que en todo caso quedan sujetas al impuesto por aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992, para posteriormente pasar a estudiar aquellas que tienen relación con la prestación de servicios públicos, con la realización de determinadas operaciones inmobiliarias, con la actividad urbanística, y por último, otras actividades que, como cualquier otro empresario, pueden llevar a cabo. Una vez que hemos visto la realización de actividades empresariales, hemos de tener en cuenta que les puede resultar de aplicación un elevado número de exenciones, habiendo analizado las que más directamente pueden resultar de aplicación a las Entidades locales, tanto en entregas de bienes como en prestaciones de servicios, y para ello analizando el contenido de la normativa comunitaria, de la Ley 30/1985, y de la regulación actual. También hemos tenido en cuenta la posibilidad de ejercitar la renuncia a estas exenciones. En este Capítulo, por último, hemos mencionado, aunque brevemente, los aspectos relacionados con el comercio intracomunitario, importaciones y exportaciones, ya que si bien no suelen estar relacionados con la actividad habitual de las Entidades locales, con más frecuencia se vienen realizando operaciones relacionadas con estos aspectos.

El Capítulo III está dedicado al “Ámbito subjetivo de aplicación del impuesto”. Para ello, hemos analizado el concepto de sujeto pasivo en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios, así como los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria, tanto derivados de la Ley 37/1992 como de la Ley General Tributaria, teniendo en cuenta el nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria introducido por la Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal. Para la delimitación de los organismos de Derecho público local, hemos analizado los distintos entes que conforman tanto la administración territorial como la institucional. Además, todos estos entes pueden actuar mediante actuación directa o indirecta, por lo que hemos analizado estas formas de actuación.

En el Capítulo IV “Devengo del impuesto”, nos hemos centrado fundamentalmente en la especialidad que este aspecto representa en su aplicación a las entregas de bienes cuando los destinatarios sean Administraciones públicas, por la importancia de determinar el momento del devengo de las certificaciones de obras que se emiten con destino a las Entidades locales. También se estudia específicamente el devengo en las expropiaciones, en base a la remisión que el art. 75 de la actual Ley del IVA hace a la normativa que resulte aplicable en estos supuestos, por lo que se analiza la Ley de Expropiación Forzosa y su Reglamento de desarrollo. También hemos estudiado el devengo en supuestos específicos, como son respecto al derecho de superficie, transmisiones de los derechos de aprovechamientos urbanísticos y de las cuotas de urbanización.

En el Capítulo V dedicado a la “Cuantificación del impuesto”, hemos analizado las distintas partidas que se incluyen y se excluyen en la determinación de la base imponible, con especial referencia a las indemnizaciones, puesto que en el ámbito de las Entidades locales es frecuente que las mismas se entreguen por el lucro cesante en la resolución de contratos, en las penalizaciones por demora en la ejecución de contratos o indemnizaciones por causas de averías, perjuicios o pérdidas ocasionadas por casos de fuerza mayor. Hemos analizado las distintas reglas de determinación de la base imponible, destacando las referentes al Grupo de Entidades y al régimen de la agricultura, ganadería y pesca. En cuanto a la modificación de la base imponible, destacamos la posibilidad de aplicarla a los créditos incobrables, en cuanto pueden afectar a las facturas que se emitan por las Entidades locales como sujetos pasivos del tributo.

También hemos analizado la incidencia de las subvenciones en la base imponible del impuesto, partiendo, en primer lugar y al objeto de acotar el campo de estudio, de la distinción entre el concepto de subvención y el de transferencia; analizando posteriormente los requisitos exigidos para la consideración de subvenciones vinculadas al precio, los supuestos más frecuentes de subvenciones entregadas por las Entidades locales a sus entes dependientes, así como las distintas clases de subvenciones en función de su finalidad, destacando las destinadas a la explotación para cubrir el déficit, así como la sujeción al IVA de las aportaciones derivadas de la cofinanciación de proyectos y construcciones, tanto las entregadas como las recibidas por los entes locales; asimismo hemos recogido la concesión en casos puntuales que consideramos tienen especial relevancia en el ámbito local, como son las que se entregan para la organización de espectáculos taurinos, las relacionadas con el transporte urbano y subvenciones de explotación a las empresas públicas de radio y televisión.

A continuación, hemos analizado la consideración del IVA como objeto subvencionable, analizando el marco de las perspectivas financieras del periodo 2000-2006, puesto que sirve como antecedente necesario para fijar las pautas que se aplican en la actualidad, y porque en estos momentos aún se están ejecutando y justificando proyectos con cargo a los programas de ese periodo; y posteriormente hemos glosado las perspectivas financieras correspondientes al periodo 2007-2013.

También hemos desarrollado las incidencias que en el ámbito local tiene la presunción legal de que, en las ofertas dirigidas a las Administraciones públicas, se entiende el IVA incluido, destacando las consecuencias en el ámbito del IVA derivadas de la nueva Ley de Contratos del Sector Público.

En cuanto al tipo de gravamen, hemos analizado la aplicación tanto del tipo general como de los tipos reducidos del 4 y el 7 por ciento, aunque no de todos los supuestos que se recogen en la Ley, sino centrándonos en el estudio de

aqueños en los que se plantea un mayor número de problemas, bien por corresponder a entregas de bienes o prestaciones de servicios prestados por los entes locales, o porque los mismos resultan destinatarios. Además, hemos hecho un estudio específico de actividades a las que, en su realización y por las operaciones que comprenden, se aplican varios tipos de gravamen, como son los servicios de distribución de agua y depuración de aguas residuales, actividades relacionadas con animales y operaciones derivadas del derecho de superficie. Por otro lado, hemos analizado las consecuencias por la errónea aplicación del tipo impositivo y por la elevación del mismo, así como en las prórrogas de los contratos.

En relación a la determinación de la cuota tributaria del impuesto, hemos analizado en primer lugar la deducibilidad del IVA soportado, en cuanto a los requisitos subjetivos de la deducción y las operaciones cuya realización origina el ejercicio de este derecho, para, en segundo lugar, resaltar las incidencias que representa la aplicación de la regla de prorata.

En el Capítulo VI dedicado a las “Obligaciones formales y aplicación del tributo”, hemos procedido a estudiar, si bien brevemente, las obligaciones que les incumben a las Entidades locales en el ejercicio de sus actividades, ya que les afectan como a cualquier otro sujeto pasivo del impuesto. En primer lugar, a través del análisis de la obligación que se deriva de la repercusión del impuesto, y en segundo lugar, mediante las otras obligaciones formales, entre las que se incluyen las obligaciones censales, las de identificación, las informativas, las de presentación de declaraciones-liquidaciones, tanto las de carácter periódico como las que no tienen tal carácter, las estadísticas y las registrales. Y dentro de estas obligaciones, hemos procedido al desarrollo de la contabilización de las operaciones de IVA, tanto del plan de contabilidad público como del privado, en función de que determinadas entidades dependientes de los entes locales están sujetas a este plan. Por último, hemos analizado la incidencia del IVA en la determinación de los costes a efectos de contabilidad analítica de los Entidades locales, a efectos de concretar los supuestos en que el importe del IVA puede incrementar el coste de adquisición de los bienes y servicios, así como las prevenciones recogidas en la Ley 37/1992 para evitar que se produzca una sobreimposición del gravamen en el IVA.

En el Capítulo VII “Aplicación de regímenes especiales a las Entidades locales” nos vamos a referir únicamente a los regímenes que pueden afectar más directamente a su tributación (por lo que no desarrollaremos el régimen especial del oro de inversión) y que en todo caso, tienen carácter voluntario, sin hacer un análisis exhaustivo de los mismos, dada la peculiaridad de su aplicación. Para proceder a su estudio, se han analizado, en primer lugar, los regímenes especiales aplicables a las Entidades locales como sujetos pasivos del IVA, donde tenemos en cuenta el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, el correspondiente al Grupo de Entidades, el de las

agencias de viajes y el correspondiente al recargo de equivalencia, en tanto que las Entidades locales deben aplicar este recargo cuando realicen prestaciones de servicios para destinatarios sujetos a éste régimen especial. Por otro lado, dentro de los regímenes especiales aplicables a las Entidades locales en tanto que destinatarias de las operaciones gravadas, nos centramos en el régimen especial de los bienes usados, obras de arte, antigüedades y bienes de colección.

En consecuencia, a lo largo del presente trabajo, hemos analizado la sujeción al impuesto de las Entidades locales, desde el punto de vista del sujeto pasivo, junto a los supuestos en que, por actuar como autoridades públicas, no se produce la sujeción al impuesto, así como cuando actúan como sujetos que soportan la repercusión. En todo caso, nos vamos a encontrar con un supuesto de aplicación complejo, ya que la sujeción dependerá de la actuación o no con carácter de *imperium*, de la forma de gestión elegida, de la contraprestación exigida, y todo ello en un ámbito donde las Entidades locales realizan con mayor frecuencia la prestación de servicios públicos junto con la iniciativa pública empresarial, donde proliferan las formas de colaboración con otros entes públicos y privados, y se realizan con cierta frecuencia, operaciones con países de nuestro entorno. Y sin perder de vista que la aplicación de la normativa del IVA se tiene que hacer de acuerdo con los preceptos comunitarios, a los que no siempre que adapta con la celeridad necesaria nuestra legislación nacional sobre IVA, y que provoca que sea la doctrina administrativa la que tenga que ir realizando esta adaptación, con la falta de seguridad jurídica que ello conlleva.





**CAPÍTULO I**  
**CUESTIONES GENERALES**



## **I. BREVE REFERENCIA A LA EVOLUCIÓN DEL IVA EN EL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.**

### **A) EVOLUCIÓN EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA.**

El ejercicio de las distintas actividades por las Entidades locales deben realizarse en el marco que imponen los principios básicos que rigen el sistema económico de la Unión Europea, y a los que deben de adaptarse los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros. Estos principios pretenden garantizar la igualdad de las condiciones de competencia entre quienes realizan actividades empresariales o profesionales, así como garantizar la neutralidad del citado impuesto en las transacciones económicas, y evitar distorsiones en la competencia de origen fiscal susceptibles de afectar negativamente al correcto funcionamiento dentro del mercado interior. En la práctica, esto va a suponer la imposibilidad de que los Estados miembros puedan establecer regímenes de tributación diferentes o beneficios fiscales especiales, en función de la naturaleza pública o privada de los sujetos que llevan a cabo las actividades empresariales o profesionales. Estos principios quedan completados con la aplicación del de generalidad<sup>1</sup>, que exige que todo bien o servicio susceptible de ser consumido quede sujeto a IVA, lo que no se cumpliría si las operaciones realizadas por los entes públicos quedasen en todo caso fuera del ámbito de aplicación del impuesto.

Entre las actuaciones instrumentadas por la Unión Europea para garantizar la igualdad de condiciones de competencia en el campo de la fiscalidad, revisten una especial importancia las relativas a la armonización fiscal, adoptadas de acuerdo con lo dispuesto en el actual art. 93 del Tratado de Roma de 25 de marzo de 1957<sup>2</sup>; teniendo en cuenta que la armonización fiscal

---

<sup>1</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Hacia una gestión más eficaz de los impuestos indirectos de las entidades locales. Tratamiento de las subvenciones recibidas”; *Revista de Estudios Locales*, nº 62. 2003.

<sup>2</sup> El art. 93 del Tratado establece lo siguiente: «El Consejo, por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha

sólo se ha previsto en el ámbito de la imposición indirecta, sin fijar para ello plazos ni la forma jurídica en que debía llevarse a cabo<sup>3</sup>.

En este sentido, el Informe Neumark del año 1962, propugnaba la imposición sobre el volumen de ventas con base en el valor añadido como el mejor sistema para hacer posible los objetivos del Mercado común<sup>4</sup>. Por lo tanto, en virtud de los actos posteriores al Tratado, en el denominado “Derecho Comunitario derivado”, se ha desarrollado la mencionada armonización fiscal. El Consejo de la Unión Europea, ha adoptado diversas Directivas<sup>5</sup> para la armonización del IVA.

Conforme a la primera Directiva sobre el IVA de 11 de abril de 1967, los Estados miembros sustituyeron sus regímenes generales de impuestos indirectos por un sistema común de impuesto sobre el valor añadido. El objetivo era conseguir la transparencia en la supresión de la imposición de las exportaciones, y la consiguiente imposición de las importaciones en el comercio interno de la entonces Comunidad Económica Europea. Todos los Estados miembros introdujeron un régimen de IVA a principios de los años 70.

Por otro lado, el 21 de abril de 1970 se adopta una Decisión por la que, a partir de 1975, el Presupuesto de la Comunidad se financiaría íntegramente con recursos propios, entre los que se incluye el IVA, lo que hacía necesario la armonización de los elementos estructurales del impuesto.

El primer objetivo de la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (generalmente conocida como la Sexta Directiva sobre el IVA), consistió en garantizar que cada Estado miembro tuviera en general la misma "base imponible del IVA"; es decir, el IVA

---

*armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el art. 14».*

<sup>3</sup> CASADO OLLERO, G.: “Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.”; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 38. 1983 (págs. 213 y siguientes) señala que la prudencia con la que se trató en el Tratado de Roma el tema de la armonización fiscal es comprensible, en orden a evitar dificultades de orden político, ya que suponía la intervención en una materia tradicionalmente competencia de los Estados.

<sup>4</sup> En dicho Informe (llamado así por el nombre del presidente del Comité Fiscal y Financiero de la CEE, que se constituyó en 1960) se analizaron las disparidades entre los sistemas fiscales de los Estados miembros y se consideró necesario eliminar los impuestos sobre el volumen de negocios en cascada, por provocar distorsiones en la competencia en el interior de las economías nacionales y en los intercambios internacionales.

<sup>5</sup> Durante el año 1967 se adoptaron la Primera y la Segunda Directiva. El 21 de abril de 1970 se adopta una Decisión por la que, a partir de 1975, el Presupuesto de la Comunidad se financiaría íntegramente con recursos propios, entre los que se incluye el IVA, lo que hacía necesario la armonización de los elementos estructurales del impuesto.

aplicado a las mismas transacciones. Posteriormente se han tratado de solucionar anomalías mediante numerosas Directivas de modificación. Dicha Directiva, además de la regulación de la base imponible, se orienta a regular el ámbito objetivo y subjetivo del impuesto, el sistema de deducciones, las exenciones y los regímenes especiales<sup>6</sup>. Como consecuencia de esta regulación comunitaria, debían desaparecer todos los sistemas acumulativos en cascada. Respecto al resto de los impuestos indirectos sobre el consumo, sigue siendo competencia de los Estados miembros su imposición, lo que será objeto de estudio en el epígrafe correspondiente a la relación del IVA con otros tributos.

Además, es importante señalar que, si bien se trata de una normativa de armonización, las Directivas comunitarias sobre IVA están llenas de facultades que se conceden a los Estados miembros y de aspectos que no están suficientemente regulados y que dichos Estados deben completar; lo cual no siempre realizan de acuerdo con las Directivas comunitarias, y que en el caso de España, iremos viendo a lo largo del presente trabajo.

En 1985, la Comisión publicó el Libro Blanco sobre el mercado único, en cuya Parte III se incluía la "supresión de las barreras fiscales". Entre los años 1987 y 1990 se publicó un paquete considerable de propuestas legislativas. La necesidad de actuación en el ámbito del IVA se derivaba del "principio del país de destino" aplicado a las transacciones entre Estados miembros. Los tipos de IVA y de los impuestos especiales aplicados, son aquellos del país de consumo final, y la totalidad de los ingresos procedentes de estos impuestos van a engrosar la hacienda de ese país. El método según el cual este sistema había de ser administrado, requería controles físicos en las fronteras. Cuando las mercancías negociadas salían de un país, se les "retiraba" la imposición (por ejemplo, en el caso del IVA, se sometían a un tipo cero), y se las sometía de nuevo a imposición a su entrada en otro país. Se requería una documentación compleja para los bienes en tránsito entre los Estados miembros. El Informe Cecchini llegó a la conclusión de que el sistema costaba alrededor de 8.000 millones de ecus, o el 2% del volumen de negocios, a los comerciantes intracomunitarios.

La solución propuesta inicialmente (1987) por la Comisión (COM(87)0322) entrañaba un cambio en el llamado "principio del país de origen". Las transacciones entre los Estados miembros a las que había de aplicarse el IVA, en lugar de ser gravadas con el tipo cero, lo serían con el impuesto aplicado en

---

<sup>6</sup> En este sentido CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1990 (pág. 189) señalan que la Decisión de 1970 acelera y concentra los esfuerzos de la Comisión y del Consejo en la armonización del IVA, pero el resultado a que se llega en la Sexta Directiva no responde sólo a motivos de financiación del Presupuesto comunitario, sino que existen otras razones de técnica fiscal, y es que el acercamiento de los tipos de gravamen sólo podría conseguirse previa uniformidad de la base imponible.

el país de origen, que los comerciantes podrían a continuación deducir como impuesto soportado en la forma normal. Los cálculos realizados demostraron que se producirían importantes transferencias de ingresos fiscales, particularmente a Alemania y los países del Benelux desde el resto de los países; en consecuencia, la Comisión propuso el establecimiento de un sistema de compensación (COM(87)0323), destinado a reasignar el IVA recaudado en los países de origen a los países en los que se realiza el consumo. Esto podría haberse basado en declaraciones de IVA, en estadísticas macroeconómicas o en técnicas de muestreo.

No obstante, las propuestas de la Comisión resultaron inaceptables para los Gobiernos de los Estados miembros. En la segunda mitad de 1989, un grupo de trabajo de alto nivel reunido por el Consejo, esbozó una alternativa que incluía el principio del país de destino relativo a las transacciones entre sujetos pasivos del IVA. Ésta se convirtió en la base del sistema de transición propuesto por la Comisión en el año siguiente y que entró en vigor a principios de 1993 (Directivas 91/680/CEE de 16 de diciembre de 1991 y 92/111/CEE de 14 de diciembre de 1992). Sin embargo, el principio del país de origen se aplica por lo general a todas las ventas a consumidores finales, con una serie de excepciones.

La aprobación del Acta Única Europea por el Consejo, el 2 y 3 de diciembre de 1985 y su entrada en vigor el 1 de enero de 1987, inició una segunda fase en la armonización fiscal del IVA, con el objetivo de la consecución del mercado interior el 31 de diciembre de 1992; lo cual supondría la eliminación de los controles en las fronteras interiores, y entre ellas, las fronteras fiscales. La segunda fase de la armonización supone la aplicación de un "régimen transitorio" de tributación en destino, régimen que será regulado a través de las modificaciones introducidas en la Sexta Directiva por la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre.

El propósito originario era que este sistema de transición se mantuviera en aplicación hasta finales de 1996. Con arreglo al art. 35 a) de la Sexta Directiva del IVA modificada, se solicitaba a la Comisión que presentase propuestas para un sistema definitivo antes de finales de 1994, y al Consejo que llegase a una decisión al respecto antes de 1995; sin embargo, no se presentaron propuestas legislativas oficiales. En lugar de ello, la Comisión publicó dos documentos de trabajo<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> \* "Un sistema común de IVA: Programa para el Mercado Único" (COM(96)328 final de 22 de julio de 1996). Este documento esbozaba un calendario, de finales de 1996 a mediados de 1999, a lo largo del cual se iría introduciendo por etapas el nuevo sistema.

\* "Descripción de los principios generales: Nota técnica de los servicios de la Comisión" (XXI/1156/96), presentada en una conferencia especial celebrada los días 4 y 5 de noviembre de 1996. Los aspectos fundamentales eran:

- el "lugar de imposición" ya no será el lugar donde estén localizadas las mercancías o se presten los servicios, sino el lugar de establecimiento de la empresa del suministrador,

Con objeto de alcanzar ese objetivo final, se presentó una propuesta de Directiva para conceder más competencias al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, integrado por representantes nacionales y presidido por la Comisión (COM(97)325). En 1998, se publicaron nuevas propuestas para sustituir la Octava Directiva del IVA por un sistema de deducción en el país de origen, y una propuesta conexas sobre el derecho a la deducción (COM(1998)377), así como una simplificación del sistema de "representante fiscal" (COM (1998)660). Además, el Consejo adoptó una decisión sobre la imposición del oro (COM(92)441) el 12 de octubre de 1998.

El régimen definitivo del IVA, supondría la introducción del principio de gravamen "en origen", aunque afectando el producto obtenido al país en que los bienes se consumen. Como ha recogido la doctrina<sup>8</sup>, estamos lejos de alcanzar esta tercera fase de armonización en el IVA comunitario, y por tanto, lejos de la aplicación del gravamen en origen; para ello, se exigirá previamente, la adopción de un IVA mucho más simplificado, uniforme y moderno. Por tanto, el gravamen en destino se está convirtiendo en el régimen definitivo, debido a la falta decidida de voluntad de los Estados miembros dirigida a la previa armonización de tipos impositivos y modernización de la gestión tributaria de la imposición indirecta.

A partir del año 1993 se va a producir otra modificación, como consecuencia de la supresión de las barreras fiscales entre los Estados comunitarios tras la creación del mercado único europeo. Se hacía necesaria una regulación específica de las adquisiciones intracomunitarias, armonizar los tipos impositivos y una adecuada cooperación administrativa de los Estados miembros, así como paliar los defectos apreciados en la aplicación de la normativa anterior. Como consecuencia de estos cambios, la Sexta Directiva fue completada con otras normas comunitarias, como el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, que regula las cooperaciones entre las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros en cuanto a la gestión del IVA, la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre de 1992, sobre la armonización de los tipos impositivos y la Directiva 92/111/CEE, de 14 de

- 
- la facturación y la deducción del impuesto soportado se harán de acuerdo con el sistema de origen,
  - los tipos del IVA se armonizarían en una banda bastante estrecha,
  - la asignación de los recursos del IVA se separará del sistema de IVA propiamente dicho, y se llevará a cabo con arreglo a las estadísticas nacionales de consumo,
  - la Sexta Directiva del IVA se revisará para simplificar el sistema mediante la reducción del número de excepciones, exenciones, opciones y regímenes especiales,
  - se tomarán medidas para evitar discrepancias en las interpretaciones nacionales de la legislación sobre el IVA; se reforzará la función del Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido; y se mejorará la cooperación entre las autoridades fiscales.

<sup>8</sup> SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: "El lugar de realización del hecho imponible en el IVA: la adaptación española a la normativa comunitaria"; *Noticias de la Unión Europea*, nº 220. 2003.



diciembre, que trataba de resolver los problemas que planteaban las denominadas “operaciones triangulares”.

Por último se ha publicado la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que en la versión española ha venido a paliar algunos defectos de redacción que habían sido puestos de manifiesto por la doctrina. Esta Directiva hace referencia al sistema común del impuesto, y ha sido objeto de modificación por las siguientes Directivas posteriores:

- Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006, en lo que se refiere al período de vigencia del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica;
- Directiva 2007/75/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2007, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a determinadas disposiciones temporales relativas a los tipos del impuesto sobre el valor añadido;
- Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de los servicios;
- Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

## **B) LA SITUACIÓN EN ESPAÑA.**

### ***1.- Sustitución del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas por el IVA.***

En el momento en que la implantación del IVA suponía la desaparición del IGTE, se tuvieron que dictar instrucciones, al objeto de regular la incidencia de la imposición de un tributo nuevo, ya que con la implantación del mismo se sustituía el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas. Así, con el Real Decreto 2444/1985, de 27 de diciembre, por el que se regula la incidencia en la contratación administrativa de la implantación del IVA, se va a recoger, en su art. 1, un régimen especial de repercusión del IVA para aquellos contratos celebrados por las Administraciones públicas, que se encontraran pendientes de ejecución, en todo o en parte, el día 31 de diciembre de 1985, en cuyas

ofertas se hubiese incluido el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y que, a dicha fecha, no se hubiere devengado el mismo. En estos casos, lo que se dispuso fue deducir del precio global del contrato, el IGTE del 5 %, y sobre el precio cierto resultante, repercutir un IVA del 12 %. Ahora bien, en el caso de tratarse de operaciones exentas a tenor del IGTE, se consideraba como base imponible el importe de la certificación, procediendo a abonar al contratista dicho importe más el correspondiente al IVA<sup>9</sup>.

Para la correcta aplicación del Real Decreto 2444/1985, de 27 de diciembre, se planteó el significado e incidencia del término “celebración”, concluyendo la Junta Consultiva de Contratación Administrativa que su utilización era equivalente a adjudicación, si bien con carácter definitivo; por lo que, a tenor del mencionado texto legal, no existía problema con los contratos adjudicados antes de 31 de diciembre de 1985 y pendientes de ejecutar. El problema se podía plantear respecto a aquellos contratos adjudicados a partir del 1 de enero de 1986, pero con base en ofertas presentadas con anterioridad, cuando aún estaba vigente el IGTE. A estos contratos, por imposibilidad de aplicar el art. 1 del R.D. 2444/1985, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa<sup>10</sup> se decantó por la opinión de que, en estos supuestos, procedía anular las adjudicaciones practicadas, cuando en los respectivos pliegos y, a consecuencia de las proposiciones presentadas, se hubiera tomado en consideración la tributación correspondiente al IGTE, siempre teniendo en cuenta que la anulación de las adjudicaciones habría de ser acordada en cada caso concreto, teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes y ponderando el interés público.

## **2.- Evolución de la normativa española sobre IVA.**

En el ejercicio de la potestad de dictar normas que garanticen los principios de igualdad, generalidad y neutralidad del impuesto, el IVA se incorpora a nuestro ordenamiento jurídico el 1 de enero de 1986 mediante la Ley 30/1985 de 2 de agosto, del IVA, como consecuencia de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea y la consiguiente necesidad de adaptar la imposición española sobre el consumo a la de los restantes Estados comunitarios, y que supuso la supresión del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, que era un tributo en cascada. Dicha Ley fue desarrollada por el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA.

Posteriormente, en base a las modificaciones que suponía el establecimiento del Mercado Único, a partir del 1 de enero de 1993, dicha Ley fue sustituida por la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del IVA, siendo objeto de

---

<sup>9</sup> A este respecto, St. de la AN de 27 de mayo de 1993.

<sup>10</sup> Dictamen de 18 de marzo de 1986; *Boletín Informativo de la IGAE*, nº 14. 1986.

desarrollo a través del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA y se modifican determinados Reales Decretos<sup>11</sup>.

## II. NOTAS CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO.

Las notas características de este impuesto se recogen en el art. 1 de la Directiva 2006/112/CE, que se han recogido en el art. 1 de nuestra Ley del IVA, y que sirven como referencia para la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Como principios generales, podemos señalar las notas de neutralidad, generalidad y proporcionalidad.

La neutralidad se da en un doble aspecto, como neutralidad interior porque, cualquiera que sea la longitud y circunstancias de los procesos de producción, la incidencia sobre el consumidor final es la misma; y neutralidad exterior, por cuanto permite conocer con exactitud la carga impositiva soportada por cada producto en cualquier fase del proceso productivo. A lo largo del proceso de producción, el impuesto no forma parte del coste de la mercancía, lo que permite calcular una exacta incidencia en cada una de las fases del circuito de producción y de distribución. Al objeto de que se dé este requisito de neutralidad, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha determinado que existen conceptos autónomos de Derecho Comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen común del IVA, conceptos tales como entrega de bienes, o exenciones, y que serán objeto de estudio en el presente trabajo.

En cuanto al principio de generalidad, el IVA grava el consumo de bienes y servicios a través de las distintas fases del proceso de producción (salvo para los supuestos en que se establecen regímenes especiales), exigiéndose por el valor añadido en cada fase en relación con la fase anterior; así se consigue que la carga impositiva que soportan los bienes o servicios sea equivalente a la aplicación del tipo de gravamen que corresponda al precio de venta final. La forma de alcanzar el resultado anterior es gravar las operaciones de todos y cada uno de los que intervienen en el proceso de producción, y concederles el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios.

---

<sup>11</sup> Tener en cuenta en todo caso como señala BORJA SANCHIS, A.: “Un estudio del apartado 8º del art. 7, de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 180. 2000, “al tratarse de una Directiva, y siguiendo lo establecido en el art. 189, tercer párrafo del Tratado Constitutivo de la CEE, esta disposición exige en todo caso un resultado, pero no es necesario seguir el tenor literal empleado por aquella, ya que en todo caso, le corresponde a cada Estado miembro elegir la técnica normativa que le parezca más apropiada para alcanzar el mismo resultado establecido en la Directiva”.

De esta forma se produce un favorecimiento de la inversión empresarial; de un lado, elimina el efecto de doble imposición, y de otro, la inmediata deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión, disminuyendo los costes financieros del proceso inversor.

El art. 1 de la Ley 37/1992 define al IVA como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en la propia Ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes. De acuerdo con esta definición, las características que determinan la naturaleza del impuesto son las siguientes:

- a) Impuesto indirecto, en la medida en que grava una manifestación indirecta de la capacidad económica, es decir, la adquisición de bienes y servicios, o la importación de bienes, manifestativa de la capacidad económica, no a través de la obtención de renta, sino a través de la circulación y tráfico de bienes. Ello se consigue a través del mecanismo de la repercusión, por lo que, con carácter general, se grava cada una de las fases del proceso productivo.
- b) Impuesto real, en tanto se define su hecho imponible con independencia del sujeto que lo realiza, al no ser necesario incluir referencia a ningún sujeto en concreto.
- c) Impuesto objetivo. En sus elementos de cuantificación no se contemplan o se tienen en cuenta las circunstancias o condiciones personales, sociales o familiares de los sujetos pasivos, a diferencia de lo que sucede, por ejemplo, con el IRPF.
- d) Impuesto de devengo instantáneo, es decir, se devenga operación por operación, sin que haya necesidad de definirse un periodo impositivo que determine un devengo periódico para el conjunto de operaciones que se realicen dentro de él. Ahora bien, es de liquidación periódica con carácter general, con independencia de los supuestos en que han de presentarse declaraciones no periódicas.
- e) Impuesto de cuota variable y proporcional, en cuanto se aplica el tipo normal del 16 % o los reducidos del 7 o del 4 % en atención a las actividades que se realicen, con independencia del importe a que ascienda la base imponible.
- f) La finalidad del IVA es gravar el valor final de los bienes y servicios adquiridos o recibidos por los consumidores, sometiendo a gravamen el valor añadido en cada fase de producción o comercialización en la que intervienen los empresarios o profesionales, pero sin que tengan que soportarlo ellos, puesto que mediante el mecanismo de las

deducciones y repercusiones se traslada al consumidor final.

- g) Es un tributo estatal, aunque su recaudación parcialmente se encuentra cedida a las Comunidades Autónomas y a las Entidades locales. En la anterior Ley 30/1985 se recogía, en el art. 2.2 que el impuesto se exigía de acuerdo con lo dispuesto en los regímenes de cesión que sea aplicable en cada Comunidad Autónoma, de acuerdo con el art. 11.1.d) de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, que admitía la cesión a las Comunidades Autónomas de la “imposición general sobre las ventas en su fase minorista”. Dicha previsión ha desaparecido en la actual Ley 37/1992, y el art. 11 en la redacción actual de la LOFCA, en su letra e), admite la cesión del Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter parcial con el límite máximo del 35 por ciento. Por otra parte, el art. 19 de la LOFCA, que admite que en el caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma pueda asumir por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, excluye expresamente de su aplicación el IVA. A este respecto hemos de tener en cuenta que se recoge, tanto en el País Vasco como en Navarra, la posibilidad de que puedan aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado<sup>12</sup>.

En cuanto a la cesión de la recaudación a las Entidades locales, en el Capítulo III del Título II “Recursos de los municipios” del TRLRHL, se regula la cesión a los municipios de parte del rendimiento obtenido por el Estado en la recaudación del IVA. Esta posibilidad se extiende, no a todos los municipios, sino a los que sean capitales de provincia, de Comunidad Autónoma, o tengan una población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes, en virtud del art. 111 del mencionado texto legal. El porcentaje que será objeto de cesión, en relación al IVA<sup>13</sup>, asciende al 1,7897 por 100 de la recaudación líquida por el IVA imputable a cada municipio. Ahora bien, en todo caso, de acuerdo con el art. 112 del TRLRHL, y a diferencia de lo que se establece respecto a las

---

<sup>12</sup> Art. 16 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo que regula el Concierto Económico con el País Vasco y art. 32 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por el que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

<sup>13</sup> Aunque, teniendo en cuenta que el porcentaje de los rendimientos se tendrá en cuenta siempre que no hayan sido objeto de cesión a las Comunidades Autónomas. De acuerdo con el art. 113, se entenderá por importe de recaudación líquida en el IVA, el porcentaje no cedido a las Comunidades Autónomas del conjunto de ingresos líquidos de la Hacienda estatal por los conceptos que integran cada uno de dichos impuestos, con criterio de caja, obtenidos una vez descontadas de la recaudación bruta las devoluciones y las transferencias o ajustes (positivos o negativos) establecidas en el Concierto y Convenio con las Haciendas Forales del País Vasco y Navarra, respectivamente. En todo caso, el alcance de la cesión y punto de conexión en el IVA se regula en el art. 116 del TRLRHL.

Comunidades Autónomas, *«los municipios no podrán asumir, en ningún caso, competencias normativas, de gestión, liquidación, recaudación e inspección de los tributos cuyo rendimiento se les cede, así como tampoco en materia de revisión de los actos dictados en vía de gestión de dichos tributos, cuya titularidad y ejercicio corresponderá exclusivamente al Estado».*

Una vez vistas las características del impuesto, hemos de tener en cuenta que no toda entrega de bienes o prestación de servicios se van a considerar sujetas al impuesto, sino que tienen que darse una serie de requisitos que iremos analizando a lo largo del presente trabajo; en todo caso, los esenciales son los siguientes:

1. Existencia de un operador económico que efectúe la prestación, en cuanto a un sujeto individualizado.
2. Existencia de una operación que suponga un *input* empresarial o bien un acto de consumo si el destinatario es un particular, ya que el IVA es un impuesto sobre el consumo, de forma que si no existe consumo, no se devenga el IVA. En todo caso hay que tener en cuenta que no se requiere el uso efectivo de los servicios ni el beneficio o utilidad que reporten los mismos, sino que es suficiente que éstos se pongan en condiciones de uso para sus destinatarios.
3. El destinatario de la operación ha de estar identificado o, al menos, ser identificable. La falta de este requisito determina que muchas de las actuaciones realizadas por los entes públicos no se consideren sujetas al impuesto, puesto que cuando una determinada prestación beneficia directamente a la colectividad o tiene a ésta por destinataria, entonces no cabe apreciar la sujeción al impuesto. Ahora bien, este supuesto es distinto cuando las Administraciones públicas adquieren bienes o servicios para su consumo, ya que en estos casos existe un consumidor determinado que es la citada Administración pública.
4. La operación ha de tener una base contractual, aunque el hecho de que una determinada operación no se realice voluntariamente (como en el supuesto de las expropiaciones), cumplidas el resto de las condiciones existentes al respecto, no supone un obstáculo para que la operación quede sujeta al impuesto.
5. Debe existir una contraprestación para dicha operación; para ello la operación debe ser susceptible de medida.

### III. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL IVA.

El ámbito de aplicación del impuesto tiene gran trascendencia, ya que la normativa comunitaria prevé, por un lado, un tratamiento general para las operaciones que se realizan en el interior de los Estados miembros y, por otro lado, un tratamiento diferenciado para las operaciones que se realicen entre Estados miembros y entre dichos Estados miembros y terceros países.

La primera idea que hay que retener es que el IVA no se aplica a todo el territorio de la Unión Europea, puesto que se excluyen determinadas partes en las que no se va a aplicar esta figura impositiva armonizada; por lo que tendrán la consideración de territorios terceros o de países terceros que se relacionan en el art. 6 de la Directiva 2006/112/CE<sup>14</sup>. De esta forma, se podrán diferenciar claramente las operaciones importación-exportación de las adquisiciones intracomunitarias-entregas intracomunitarias. Las importaciones suponen la entrada de bienes en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero.

También es necesario distinguir, dentro de los territorios de la Unión Europea excluidos del sistema común del IVA, aquellas zonas que forman o no parte de la Unión Aduanera, porque a las mercancías procedentes de unas u otras se les aplican procedimientos distintos (tránsito comunitario, interno o externo) a su entrada en el territorio del sistema común. Así, Canarias, si bien está excluida del ámbito de aplicación del IVA, está integrada en la Unión Aduanera, a diferencia de lo que ocurre en el caso de Ceuta y Melilla, que también están excluidas de la referida Unión. En todo caso, el art. 7 de la mencionada Directiva otorga un tratamiento especial a territorios plenamente soberanos y no miembros de la Comunidad, en virtud de Convenios y Tratados que estos países han celebrado con Francia, con el Reino Unido y con Chipre<sup>15</sup>. Esto va a suponer que las operaciones efectuadas con procedencia o con destino a estos países, recibirán el mismo tratamiento otorgado a los países comunitarios con los que han celebrado los referidos Tratados.

Las razones por las que no se aplica el IVA vienen determinadas por ser territorios excluidos en virtud de lo dispuesto en la Directiva 2006/112/CE, y en opinión de la doctrina<sup>16</sup>, las condiciones especiales de orden geográfico en

---

<sup>14</sup> Y que en virtud del art. 6 (al margen de lo que afecta a España y que veremos a continuación) se refieren a Monte Athos, Departamentos franceses de ultramar, Islas Åland, Islas del Canal, Isla de Helgoland, Territorio de Büsingen, Liviano, Campione d'Italia y las aguas italianas del lago de Lugano.

<sup>15</sup> Estos territorios son el Principado de Mónaco, la Isla de Man y las zonas de soberanía del Reino Unido en Akrotiri y Dhekelia.

<sup>16</sup> AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; Edición Fiscal CISS, Valencia. 2006 (pág. 63).

estos territorios justifican una menor presión fiscal sobre los mismos, aunque en todo caso, el art. 8 de la mencionada Directiva prevé que si la Comisión considera que las disposiciones previstas en los arts. 6 y 7 han perdido su justificación, especialmente en el ámbito de la neutralidad de la competencia o en el de los recursos propios, presentará al Consejo las propuestas adecuadas.

Las consideraciones realizadas hasta el momento están recogidas en el art. 3 de la Ley 37/1992<sup>17</sup>. Por tanto, la Ley 37/1992 se aplica en la Península y en las Islas Baleares, excluyéndose expresamente Canarias, Ceuta y Melilla. Por otro lado, y teniendo en cuenta el contenido del art. 3 de la Ley 37/1992, la doctrina ha destacado<sup>18</sup> que nuestro país ha renunciado implícitamente a la posibilidad de gravar operaciones desarrolladas fuera del límite de las doce millas, posibilidad admitida por la jurisprudencia, y que podría haber conducido a la aplicación del IVA en la denominada "zona económica exclusiva"<sup>19</sup>. Por tanto, solamente se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios desarrolladas en aguas jurisdiccionales o en nuestro espacio aéreo.

Además, hemos de tener en cuenta la existencia, dentro del territorio de

---

<sup>17</sup> Cuyo contenido es el siguiente:

*«Uno. El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.*

*Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:*

*1.º "Estado miembro", "Territorio de un Estado miembro" o "interior del país", el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:*

*a) En la República Federal de Alemana, la isla de Helgoland y el territorio de Büsingen; en el Reino de España; Ceuta y Melilla y en la República Italiana, Livigno, Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano, en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera.*

*b) En el Reino de España, Canarias; en la República Francesa, los Departamentos de ultramar y en la República Helénica, Monte Athos, en cuanto territorios excluidos de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios.*

*2.º "Comunidad" y "territorio de la Comunidad", el conjunto de los territorios que constituyen el "interior del país" para cada Estado miembro, según el número anterior.*

*3.º "Territorio tercero" y "país tercero", cualquier territorio distinto de los definidos como "interior del país" en el número 1.º anterior.*

*Tres. A efectos de este impuesto, las operaciones efectuadas con el Principado de Mónaco y con la isla de Man tendrán la misma consideración que las efectuadas, respectivamente, con Francia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte».*

<sup>18</sup> SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *op. cit.*

<sup>19</sup> Dicha zona, sobre la que el Estado español tiene derechos soberanos a efectos de la exploración y explotación de los recursos naturales del lecho y del subsuelo marinos y de las aguas subyacentes, aparece definida en la Ley 15/1978, de 20 de febrero, extendiéndose desde el límite exterior del mar territorial español hasta una distancia de doscientas millas náuticas, contadas a partir de la línea de base desde la que se mide la anchura de aquél.



aplicación del impuesto, de determinadas áreas exentas (zonas francas, depósitos francos y depósitos aduaneros) en las cuales también será de aplicación el impuesto, sin perjuicio de que se declaren exentas las operaciones efectuadas en las mismas, ya que esa misma exención implica su previa sujeción.

La exclusión de Canarias, Ceuta y Melilla del ámbito de aplicación del IVA, supone la consideración de estos territorios como “país tercero”, por lo que el tráfico de bienes efectuado con dichos territorios tendrán el carácter de operaciones de comercio exterior –importaciones y exportaciones-<sup>20</sup>; si bien en la práctica, la normativa específica que se aplica, se aproxima cada vez más a la normativa comunitaria que se plasma en la actual regulación del IVA.

Como “sustitutos” del IVA, en Canarias se aplica el Impuesto General Indirecto Canario, creado y regulado por la Ley 20/1991, y en Ceuta y Melilla el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, creado y regulado por la Ley 8/1991.

Respecto al País Vasco y Navarra existen determinadas especialidades recogidas en sus regímenes de Concierto y Convenio Económico. El impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Ley y en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto y Convenio Económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. A estos efectos, hay que tener en cuenta la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. La normativa especial afectará fundamentalmente a aspectos relacionados con la gestión tributaria; teniendo en cuenta, además, la regulación de los puntos de conexión, que habrán de determinar si las operaciones se entienden realizadas en territorio común o foral, admitiéndose únicamente la cesión del rendimiento parcial del IVA.

Finalmente, y en relación a la posibilidad de aplicación en nuestro país de Tratados y Convenios internacionales, en virtud de lo dispuesto en el art. 96 de la Constitución española, sólo será admisible en relación al IVA si la Comisión propone al Consejo de la Unión Europea, y éste aprueba, la modificación de la Directiva comunitaria, en el sentido de la ampliación, reducción del ámbito de aplicación o bien el tratamiento fiscal especial a territorios que no formen parte de la Unión Europea. Sirva de ejemplo la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados para la Organización del Tratado del Atlántico Norte.

---

<sup>20</sup> Aunque con la peculiaridad de que estos territorios se tengan en cuenta a efectos del cálculo y control de los derechos liquidados en concepto de recursos propios procedentes de este impuesto.

#### IV. DELIMITACIÓN DEL IVA FRENTE A OTROS TRIBUTOS.

##### A) EL IVA Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS: ASPECTOS PROBLEMÁTICOS.

###### 1.- Introducción.

En primer lugar, hemos de tener en cuenta que el IVA y el ITPyAJD constituyen el eje de la imposición indirecta española; tradicionalmente se han venido diferenciado en función de sus esferas de actuación, ya que mientras el IVA grava el consumo de bienes y servicios producidos o comercializados en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales, el segundo, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, incide en el tráfico patrimonial de carácter civil o entre particulares. Ahora bien, en la práctica, la aplicación de ambos impuestos presenta una mayor complejidad, máxime desde el momento en que intervienen en su liquidación dos Administraciones tributarias distintas, la estatal y la autonómica.

El ITPyAJD hace referencia a tres modalidades diferentes: Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados que, a su vez, presentan una serie de incompatibilidades entre sí.

En relación a la aplicación del IVA, se plantean problemas de deslinde respecto a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas; no así, tal y como se afirma por la doctrina<sup>21</sup> respecto a las otras dos modalidades del ITPyAJD, es decir, Operaciones Societarias y Actos Jurídicos Documentados, que no van a ofrecer en su aplicación problemas de deslinde respecto al IVA, pues son perfectamente compatibles con este último.

En todo caso, dado que el presente trabajo versa sobre la aplicación del IVA a las Entidades locales, y éstas gozan de exención subjetiva en virtud del art. 45.I.A.a) del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD (salvo las sociedades mercantiles locales, como veremos más adelante), no nos extenderemos en su explicación, remitiéndonos a los trabajos realizados por la doctrina en esta materia<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> GARCÍA LÓPEZ, C. E.: *Aplicación del IVA a las Entidades Locales, sus organismos, fundaciones y empresas*; Editorial CISS, Valencia. 1997.

<sup>22</sup> A este respecto ver los estudios realizados por VARONA ALABERN, J. E.: “IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible”; *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 65. 1990 o CALVO VERGEZ, J.: “La necesaria delimitación IVA-Transmisiones patrimoniales onerosas en el ámbito inmobiliario a la luz de la incompatibilidad existente entre ambos impuestos: aspectos conflictivos”; *Gaceta Fiscal*, nº 251. 2006.

## **2.- La exención subjetiva a favor de los entes públicos del art. 45.1.A.a) del Texto Refundido del ITPyAJD.**

La configuración del ITPyAJD admite la posibilidad de que los entes públicos en general, y los entes locales en particular, realicen el hecho imponible del impuesto en cualquiera de sus tres modalidades. Ahora bien, el Texto Refundido contiene en el Título IV, en el que se recogen una serie de “disposiciones comunes” a las tres modalidades de este impuesto, y concretamente en su art. 45.1.A.a), junto a otros beneficios fiscales; una amplia exención subjetiva a favor de «*el Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes y de fines científicos*». El citado precepto señala, además, que «*esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas*».

Por tanto, teniendo en cuenta que el art. 45 menciona a las Administraciones públicas, en concreto y por ser objeto del presente trabajo, nos interesa su aplicación a las mismas<sup>23</sup>. A estos efectos, la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local determina que son entidades locales territoriales el municipio, la provincia y las islas (art. 3). Igualmente se otorga esta condición a las entidades de ámbito territorial inferior al municipio, las comarcas, las áreas metropolitanas y las mancomunidades<sup>24</sup>, mientras que los consorcios tendrán la consideración de Entidad local en función de la regulación de cada Comunidad Autónoma. Por otro lado, la Ley de Contratos del Sector Público (art. 3.2), dentro de dicho sector, considera Administraciones públicas, a los efectos que nos interesa, a las entidades que integran la Administración Local, los organismos autónomos y determinadas entidades de Derecho público.

La doctrina<sup>25</sup> ha recogido que, fuera de la exención quedarían, en principio, las empresas provinciales, municipales y mixtas dada su personalidad de

---

<sup>23</sup> Ni la normativa actual ni su predecesor, el Texto Refundido de 1980 concreta la tipología de aplicación respecto a los entes locales, que sí se recogía en el art. 65.1.q) del Texto Refundido de 6 de abril de 1967 que declaraba exentos a «*los Ayuntamientos, Diputaciones, Cabildos insulares, entidades locales menores, agrupaciones y mancomunidades. Si para la realización del servicio de competencia local la entidad les hubiere dotado de personalidad jurídica propia, la exención se reconocerá por el Ministerio de Hacienda, previo informe del de la Gobernación*».

<sup>24</sup> La Resolución del TEAC de 11 de junio de 1992 afirma que una mancomunidad intermunicipal es Administración pública, gozando por tanto de la exención subjetiva del art. 45.1.A.a) del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD.

<sup>25</sup> Seguimos en este punto a MORIES JIMÉNEZ, M. T.: “Los entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados”; en *La sujeción tributaria de los entes locales*; Eprinsa, Córdoba. 1997 (págs. 110 y siguientes).

Derecho privado, aunque en algunos casos, en función de su objeto social, podrían estar incluidas en la categoría de «*establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes y de fines científicos*», dada la ambigüedad del concepto de “establecimiento”, que no implica necesariamente la naturaleza jurídico pública; ahora bien, la exención no se extendería, cuando haga referencia a la prestación de servicios públicos de forma indirecta. Siguiendo dicho razonamiento, cuando un ente local goce de personalidad jurídicamente diferenciada del municipio o provincia, solo gozará de exención si es reconducible a la Administración pública institucional.

En todo caso, la doctrina ha criticado la redacción del precepto, y de ahí las controversias que se suscitan en su aplicación<sup>26</sup>. En su actual regulación, se ha restringido el alcance de la exención para las empresas públicas locales, con independencia de que el capital pertenezca o no íntegramente al ente local del que dependen<sup>27</sup>, salvo que realizasen alguna de las actividades que se mencionaron anteriormente.

En cuanto a la jurisprudencia, existen diversos pronunciamientos favorables a una interpretación extensiva en la aplicación de las exenciones subjetivas<sup>28</sup>. Ahora bien, la mayoría de las Sentencias y las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>29</sup>, determinaron la no aplicación de la exención a las sociedades locales, dado que las normas sobre exenciones no pueden aplicarse de modo extensivo<sup>30</sup>, y por tanto, no pueden extenderse las bonificaciones establecidas para la Administración pública a todo el sector público. Tampoco se admitía la aplicación a las sociedades mercantiles dependientes de los Ayuntamientos de Madrid<sup>31</sup> y Barcelona<sup>32</sup>.

---

<sup>26</sup> CHECA GONZÁLEZ, C.: “Las Comunidades de Regantes, aunque tengan el carácter de Corporaciones de Derecho Público, no se incardinan en la Administración Pública Institucional, por lo que no les resulta aplicable la exención establecida en el art. 45.I.A.a) del TR ITPyAJD”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 9. 2007 recoge que “la regulación de los beneficios fiscales contenida en este art. 45 del TR ITPyAJD no es, precisamente, un dechado de virtudes, al estar reguladas bastante de las exenciones con manifiesta imprecisión técnica, y al existir frecuente reenvíos a «Leyes sectoriales», lo que dificulta en grado sumo poder llevar a cabo cualquier tarea sistematizadora, lo que ha sido frecuentemente criticado por la doctrina, que ha añadido que este modo de proceder choca frontalmente con el deseo refundidor que se pretendió llevar a cabo”.

<sup>27</sup> MORIES JIMÉNEZ, M. T.: “Los entes locales...”; *cit.* (pág. 111) señala que la jurisprudencia del Tribunal Supremo, siguiendo el principio de no exoneración fiscal de las empresas públicas, interpretó esta exención de manera restrictiva exigiendo que el capital se hubiera aportado íntegramente por el ente local creador y no concediéndola cuando se tratara de empresas mixtas.

<sup>28</sup> St. de la AN de 14 de marzo de 1995 o del TS de 20 de noviembre de 1984.

<sup>29</sup> Resoluciones de 17 de enero, 22 de febrero y 12 de diciembre de 1990, 11 de septiembre de 1991 y 21 de octubre de 1992.

<sup>30</sup> En este sentido, tanto el art. 23.2 de la anterior LGT como el art. 14 de la actual no admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

<sup>31</sup> La equiparación al Ayuntamiento se recoge en la Ley Especial de Madrid del año 1963, en el art. 50,

Los argumentos utilizados por la jurisprudencia para denegar la aplicación de la exención recogida en el art. 45.I.A.a) se basaban en que toda Administración pública se caracteriza, desde el punto de vista orgánico, porque su forma de personificación es “pública” y desde el punto de vista funcional, porque su actividad es “administración o gobierno”, regida por el Derecho público y dotada, por tanto, de las prerrogativas que este otorga. En el caso de las sociedades públicas su personalidad es privada, nacida al amparo de la legislación mercantil, y su actividad es, por definición, comercial o mercantil, regida por el Derecho privado y concurrente en plano de igualdad con los demás entes privados y, en especial, el sometimiento a las mismas cargas fiscales, careciendo, por tanto, de las prerrogativas propias de la Administración pública institucional. Por tanto, el concepto de Administración pública hay que interpretarlo de acuerdo con el art. 3 de la Ley 7/1985, donde se hace una catalogación exhaustiva de los entes locales, en la cual no están incluidas las sociedades mercantiles que los Ayuntamientos pueden constituir o adquirir para la gestión de sus servicios<sup>33</sup>. A estos efectos, hemos de tener en cuenta que una Corporación<sup>34</sup> puede elegir libremente el sistema de gestión a través de sus órganos o mediante creación de sociedades mercantiles; pero si opta por ésta última posibilidad, no podrá disfrutar del régimen tributario que corresponde a la Corporación, por las limitaciones a la extensión de la aplicación de la analogía, como vimos anteriormente.

Este argumento, además ha sido ratificado por la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, norma que fija un concepto de Administración pública en su art. 2, que lo conecta inequívocamente a la forma pública de personificación. En este sentido se ha manifestado igualmente la

---

recogiendo la St. del TS de 12 de noviembre de 1998 donde se declaraba que la sociedad mercantil gozaba de la naturaleza de Administración pública territorial y le resultaba de aplicación la exención. En todo caso, la actual Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid no contiene ninguna previsión en este sentido.

<sup>32</sup> La Ley Especial de Barcelona asimilaba las entidades dependientes a la Corporación, pero la D.T. Segunda del anterior Texto Refundido del ITPyAJD suprimió todos beneficios fiscales contenidos en disposiciones anteriores. Así se recogió en la St. del TS de 27 de marzo de 1998, aunque en la St. de 18 de junio de 1998 admite la aplicación de la exención. A favor de la aplicación de la exención la St. de la AN de 30 de enero de 2001 y del TSJ de Cataluña de 14 de febrero de 1999. En todo caso, la actual Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se regula el Régimen Especial del municipio de Barcelona no contiene ninguna previsión en este sentido.

<sup>33</sup> Resolución del TEAC de 23 de junio de 1994, donde se hace mención a las Resoluciones de 14 de enero y 25 de febrero de 1993. Y Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 1997, donde se citan las de 24 de junio y 29 de septiembre de 1993, 24 de febrero, 18 de mayo y 7 de septiembre de 1994, 13 de febrero y 24 de abril de 1997. A favor de este argumento, igualmente, las St. de la AN de 2 de diciembre de 1999 y 11 y 12 de mayo de 2000. Y St. del TSJ del Principado de Asturias de 23 de diciembre de 2002.

<sup>34</sup> Así se manifiesta el Tribunal Supremo en su St. de 26 de septiembre de 2002.

Dirección General de Tributos, en base a los criterios citados anteriormente, en numerosas Contestaciones a Consultas efectuadas<sup>35</sup>.

Por expresa prevención legal encontramos un supuesto en que se ha declarado la exención de cualquier tributo estatal, y es en las operaciones de reordenación de las sociedades mercantiles locales para la constitución de entidades públicas empresariales, en virtud de la Disposición Adicional Duodécima de la LRBRL, tras la reforma operada por la Ley 57/2003, cuyo estudio se lleva a cabo en el epígrafe dedicado al ámbito subjetivo de aplicación del IVA.

A los organismos autónomos, dado que son los principales integrantes de la Administración pública institucional, les resulta de aplicación la exención del art. 45.I.A.a) del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD. Y en cuanto a los consorcios, resulta clara la aplicación de la exención a los que se constituyen entre varias Administraciones locales, o entre una o varias de ellas con la Administración del Estado o de la Comunidad Autónoma; ahora bien, dado que existe la posibilidad de que se constituyan con entidades privadas, se extendería la aplicación de la exención si se constituye con entidades privadas sin ánimo de lucro, pero no cuando se realice con sociedades mercantiles<sup>36</sup>.

Por su parte, sobre la aplicación de dicha exención a las cooperativas que puedan constituir las Administraciones públicas como medio de gestión de servicios públicos, veremos en el epígrafe destinado al ámbito subjetivo de aplicación del impuesto las disquisiciones doctrinales en cuanto a que esta forma de gestión como prestación de servicios públicos pueda seguir aplicándose. En caso de que se admitiera, hemos de tener en cuenta que el art. 33 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, recoge una serie de beneficios especiales para las cooperativas protegidas, entre los que encontramos, respecto al ITPyAJD, la exención en alguna de sus modalidades respecto a actos de constitución de las mismas<sup>37</sup>.

### **3.- Alcance objetivo de la exención.**

El art. 45.I.A.a) del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD señala que la exención alcanza tanto a Transmisiones Patrimoniales Onerosas como a las

---

<sup>35</sup> Criterio recogido en la Consulta de 17 de noviembre de 2000 (Nº 2086-00), respecto a la creación de una sociedad mixta donde el Ayuntamiento aportaba los terrenos, y citando las Consultas, en este sentido, de 7 de octubre de 1992 y 7 de junio de 1994.

<sup>36</sup> St. de la AN de 31 de enero de 1995.

<sup>37</sup> A este respecto, el número 1 recoge, en relación al ITPyAJD, «exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación, salvo el gravamen previsto en el artículo 31.1 del Texto refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes (referencia que debemos entender realizada al RDLeg. 1/1993):

a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión.

b) La constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones».

Operaciones Societarias y al gravamen proporcional de Actos Jurídicos Documentados, salvo –y así expresamente lo dispone el apartado II del art. 45 citado- a la cuota fija en los documentos notariales (escrituras, actas o testimonios notariales) ni a las letras de cambio y documentos que suplan a éstas o realicen función de giro<sup>38</sup>.

#### **4.- Compatibilidad del IVA con las modalidades del ITPyAJD.**

##### **a) Compatibilidad según la Directiva 2006/112/CE.**

El problema de la compatibilidad del IVA con otros impuestos indirectos se ha venido resolviendo por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo con un criterio relativamente amplio, a la luz del actual art. 401 de la Directiva 2006/112/CE<sup>39</sup>. En este momento trataremos la compatibilidad con las modalidades del ITPyAJD y posteriormente, en el epígrafe dedicado a la compatibilidad con otros tributos, los pronunciamientos jurisprudenciales al respecto.

##### **b) Compatibilidad del IVA con Transmisiones Patrimoniales Onerosas.**

Tal y como hemos expuesto anteriormente, el ámbito objetivo de aplicación de estos impuestos es distinto, pues el del IVA va a ser el tráfico empresarial y el de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, el de los particulares; de ahí que el art. 4.Cuatro de la Ley 37/1992, señale que las operaciones sujetas a IVA no estarán sujetas al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas<sup>40</sup> del ITPyAJD, y que el art. 7.5 del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD exprese la no sujeción al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas de las operaciones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en

---

<sup>38</sup> El hecho imponible de la modalidad de Operaciones Societarias se recoge en el art. 19 del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD, y entre ellos podemos destacar la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades y las aportaciones que efectúen los socios para reponer pérdidas sociales. Por otro lado, el art. 27 sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados los documentos notariales, los documentos mercantiles y los documentos administrativos.

<sup>39</sup> Este artículo recoge que:

*«1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera».* Este artículo ha sufrido una ligera modificación respecto a su antecesor art. 33 de la Sexta Directiva.

<sup>40</sup> El apartado Cuatro del art. 4 de la Ley 37/1992 dispone: *«Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados».*

cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al IVA, existiendo además pronunciamientos jurisprudenciales en este sentido<sup>41</sup>.

Ahora bien, de acuerdo con lo anterior, se nos presentaría un primer problema, y es dilucidar cuándo las Entidades locales actúan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, ya que en caso de que lleven a cabo alguna operación con tal cualidad, repercutirán IVA, y en otro caso, el destinatario de la operación tendrá que satisfacer el ITPyAJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas<sup>42</sup>, que no podrá ser objeto de deducción en el supuesto de empresarios o profesionales.

Pero en este ámbito, el problema se plantearía desde el momento en que, dada la gran cantidad de supuestos de exención que contempla la legislación sobre IVA, se produjera el hecho de que quedaran operaciones sin tributar. Por ello, para que se produzca el gravamen efectivo, el legislador optó por sujetar a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas las entregas de bienes y arrendamientos de bienes inmuebles, y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos a efectos de IVA (art. 4.Cuatro a) de la Ley 37/1992)<sup>43</sup>. Por tanto, vamos a analizar las implicaciones fiscales que, en estos supuestos, se pueden producir.

## **1. Entrega y arrendamiento de bienes inmuebles.**

Antes de proceder al estudio de algunos ejemplos concretos, tenemos que mencionar las cuatro categorías existentes en relación con el tráfico inmobiliario, sabiendo que con respecto a las tres primeras, cabe la renuncia a la exención, no así en relación a la última:

- Entregas de terrenos rústicos y demás no edificables.
- Entregas de terrenos a/por las Juntas de Compensación.
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

---

<sup>41</sup> La St. del TS de 27 de enero de 2001, recoge, en su Fundamento Jurídico Quinto que *«la transmisión está sujeta al IVA y, en consecuencia, no puede estarlo al de transmisiones, pues sería aberrante que la misma transmisión tributara por los dos conceptos a la vez»*.

<sup>42</sup> En este sentido la St. del TSJ de Castilla y León, donde se plantea el supuesto de la transmisión por parte de una Diputación de una finca en un proyecto de compensación con anterioridad al inicio de un proceso urbanizadorio, y que al no otorgar el carácter de empresario a la Administración, la operación está sujeta al ITPyAJD en su modalidad de Trasmisiones Patrimoniales Onerosas.

<sup>43</sup> Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las operaciones que se indican a continuación:

*«a) Las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del Impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el art. 20. Dos»*.



- Arrendamientos y constitución y transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre terrenos y viviendas.

En primer lugar, la transmisión de terrenos que no tengan la condición de edificables estará sujeta al ITPyAJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tal como prescribe el art. 7 del Texto Refundido de su ley reguladora.

En segundo lugar, en las entregas de terrenos a/por las Juntas de Compensación, tampoco se produciría la sujeción al ITPyAJD, ya que el art. 45.I.B).7 del Texto Refundido recoge la exención respecto de las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación por los propietarios de la unidad de ejecución, y las adjudicaciones de solares que se efectúen a los propietarios citados por las propias Juntas, en proporción a los terrenos incorporados.

Por su parte, las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, en el supuesto de que estemos ante la entrega por parte de una Entidad local de un bien previamente adquirido, nos encontraremos ante una segunda entrega de dicha edificación, exenta, por tanto, del IVA y sujeta al ITPyAJD<sup>44</sup>.

## **2. Tributación de las concesiones administrativas.**

En el art. 7 número 9 de la Ley 37/1992 se establece la no sujeción de las concesiones administrativas, con una serie de excepciones<sup>45</sup>; ahora bien, el supuesto de no sujeción regulado en el mencionado artículo, resulta aplicable al otorgamiento de concesiones y autorizaciones administrativas por los entes públicos que las efectúen, con las excepciones que se indican en dicho precepto, pero no se aplica a las ulteriores transmisiones de dichas concesiones que los primeros adjudicatarios de las mismas realicen.

En consecuencia, la cesión a terceros, por el concesionario de una construcción y explotación, por ejemplo, de un aparcamiento de vehículos, del derecho a utilizar dicho aparcamiento por un plazo temporal; es una operación sujeta y no exenta de IVA, lo que determina la no sujeción a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> Consulta de la DGT de 28 de enero de 1997 (Nº 0132-97).

<sup>45</sup> El art. 7, nº 9 de la Ley 37/1992, dispone que no estarán sujetas al impuesto las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario, la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos, la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias y las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

<sup>46</sup> Consulta de la DGT de 10 de enero de 2002 (Nº 0002-02).

### **3. Sujeción de la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial.**

El art. 7.1.a) de la Ley 37/1992 considera no sujeta al IVA «*la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente*». La justificación de considerar un supuesto de no sujeción se debe a que no se crea valor añadido; sin embargo es incuestionable que sí existe una traslación patrimonial entre el transmitente y el adquirente<sup>47</sup>, por lo que la operación queda sujeta al ITPyAJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

#### **c) Compatibilidad del IVA con Actos Jurídicos Documentados.**

No existe ninguna incompatibilidad entre el IVA y la modalidad Actos Jurídicos Documentados, es más, claramente se produce la confluencia de la tributación por ambos impuestos en determinadas operaciones. En este sentido, la doctrina administrativa ha admitido dicha compatibilidad con los documentos notariales de Actos Jurídicos Documentados<sup>48</sup>. Por ejemplo, la venta por un promotor de un inmueble otorgada en escritura pública, sujeta al IVA y cuyo sujeto pasivo es el promotor que repercutirá la cuota al adquirente, queda sujeta además en este caso a Actos Jurídicos Documentados por la primera copia de la escritura, siendo sujeto pasivo el adquirente del bien; aunque si es una Administración pública, quedará exenta en virtud del art. 45.I.A.a) de la Ley del ITPyAJD.

#### **d) Compatibilidad del IVA con Operaciones Societarias.**

Tampoco con esta modalidad se produce ninguna incompatibilidad, es más, existe una confluencia en la tributación, como se puede dar en el caso de la aportación de maquinaria por un empresario a una sociedad que se

---

<sup>47</sup> St. del TS de 23 de junio de 2001.

<sup>48</sup> Consulta de la DGT de fecha 10 de enero de 2002 (Nº 0002-02) que transcribe la Resolución del mencionado órgano de fecha 9 de julio del 2000. Para su exigencia tienen que concurrir los requisitos del art. 31.2 del Texto Refundido del Impuesto y que son:

- Tratarse de una primera copia de una escritura.
- Tener por objeto una cosa valuable.
- Contener un acto inscribible en el Registro de la Propiedad.
- No estar sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a los conceptos comprendidos en las modalidades de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Operaciones Societarias.

constituye; en este supuesto, se sujeta al IVA la entrega del bien, siendo sujeto pasivo el empresario que realiza la aportación, que repercutirá la cuota a la sociedad que se constituye, sujetándose a Operaciones Societarias la constitución de la misma, siendo sujeto pasivo en este caso la sociedad que se va a constituir; aunque como veremos en el epígrafe dedicado a las operaciones societarias sujetas a IVA, en este supuesto también las Entidades locales están exentas de tributar por dicha modalidad.

## **B) COMPATIBILIDAD DEL IVA CON OTROS TRIBUTOS.**

### **1.- Consideraciones generales.**

El anterior art. 33 de la Sexta Directiva, y el actual art. 401 de la Directiva 2006/112/CE admiten el establecimiento, por parte de los Estados miembros, de otros impuestos<sup>49</sup>, siempre que no tengan el carácter de impuestos sobre el consumo que entorpezcan el buen funcionamiento del IVA. A raíz de esta disposición, la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha resuelto diversas cuestiones sobre la incompatibilidad con otros tributos establecidos por los Estados miembros, utilizando un criterio teleológico o finalista, no analítico<sup>50</sup>. En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha dejado indeterminado el concepto de “impuesto sobre el volumen de negocios”, al entender que hay que decidir, en cada caso, si la imposición de un tributo por un Estado miembro puede entorpecer el correcto funcionamiento del IVA<sup>51</sup>. La

---

<sup>49</sup> Entre los que además se mencionan, impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales y derechos de registro.

<sup>50</sup> Sts. de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmonto Roussean Wilmot*, Asunto 295/84; 3 de marzo de 1988, *Bergandio Bergundi* Asunto 252/86; 8 de julio de 1986, *Kerrut*, Asunto 73/85; y 13 de julio de 1988, *Wisselink*, Asunto 93 y 94/88, entre otras. Especial referencia merece la St. de 26 de junio de 1997, Asuntos acumulados C-370/95, C-371/95 y C-372/95, dictada a raíz de varias cuestiones prejudiciales planteadas por la Audiencia Nacional respecto a liquidaciones practicadas en relación con el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar. En dicha Sentencia, el Tribunal recoge que, «para que un tributo tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, no es necesario que la legislación nacional que le es aplicable prevea expresamente que dicho tributo pueda repercutirse sobre los consumidores». Además, se añade que «la Directiva no impone, en todos los supuestos, la obligación de poseer o de extender una factura, especialmente, como señala el Abogado General en el punto 40 de sus conclusiones, en las relaciones entre los sujetos pasivos y el consumidor final. En consecuencia, el hecho de poseer o de extender una factura no puede constituir una característica esencial del impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva». Por último «corresponde en cualquier caso al Juez nacional comprobar si el tributo controvertido puede gravar la circulación de bienes y servicios de manera comparable al IVA, y para ello deberá examinar si dicho tributo tiene las características esenciales de este último. Tal será el caso si tiene carácter general, si es proporcional al precio de los servicios, si se percibe en cada fase del proceso de producción y distribución y si se aplica al valor añadido de los servicios».

<sup>51</sup> En este sentido, la St. del TJCE de 19 de marzo de 1991, *N. V. Giant Commune D’Overijse* Asunto C-109/90, recoge que no existe un criterio único y apriorístico para decidir si un impuesto indirecto sobre el consumo es o no compatible con el IVA, sino que es preciso analizar y ponderar todas las circunstancias que concurren en el impuesto de que se trate, para así llegar a una solución cabal, y se llegaría a la conclusión de tal incompatibilidad «si produce el efecto de entorpecer el funcionamiento del sistema común del IVA gravando la circulación de bienes y servicios e incidiendo en las transacciones

doctrina ha considerado acertada esta actitud<sup>52</sup>, en cuanto se considera coherente en el marco de la interpretación teleológica que lleva a cabo el Tribunal de Luxemburgo, y de acuerdo con el proceso evolutivo que supone la armonización fiscal.

Por tanto, respetando lo establecido por la normativa y la jurisprudencia anteriormente señalada, no existe ningún obstáculo para que se creen impuestos especiales no previstos en las Directivas comunitarias. A estos efectos, hemos de destacar la existencia en España de impuestos especiales, que se regulan por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, cuyo art. 1<sup>53</sup> los define como «*tributos de naturaleza indirecta que recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes, así como la matriculación de determinados medios de transporte y la puesta a consumo de carbón, de acuerdo con las normas de esta Ley*». Dentro de estos impuestos especiales, se distinguen tres grupos: los Impuestos Especiales de Fabricación, el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte y el Impuesto Especial sobre el Carbón. En estos impuestos, el objeto de gravamen es el consumo, con lo que en la práctica, como señala la doctrina<sup>54</sup>, se produce una doble imposición entre el gravamen que recae sobre consumos específicos y el gravamen general sobre el consumo. Si bien la existencia de parte de estos impuestos especiales se justifica por la consecución de finalidades sociales para limitar el consumo, y por tanto, tiene una finalidad de carácter extrafiscal; en la práctica, lo que se consigue es una mayor recaudación para el Estado.

Otro impuesto sobre consumos específicos lo tenemos en el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos<sup>55</sup>. Se trata de un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de gasolinas, gasóleos, fuelóleos y querosenos, y que se justifica como un instrumento de la política fiscal dirigido a financiar los gastos derivados de la aplicación de las políticas sanitarias y de medio ambiente. Ahora bien, este impuesto recae sobre un consumo específico, sin que sea por tanto un impuesto general sobre

---

*comerciales de una manera comparable a la que caracteriza el IVA».*

<sup>52</sup> OLIVER CUELLO, R.: “La jurisprudencia comunitaria sobre la compatibilidad del I.V.A. con otros tributos (1)”; *Crónica Tributaria*, nº 72. 1994.

<sup>53</sup> Art. 1 redactado, con efectos a partir del día 20 de noviembre de 2005, por el apartado uno del artículo segundo de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

<sup>54</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El artículo 33 de la Sexta Directiva: la incompatibilidad del impuesto sobre el Valor Añadido con otros impuestos”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 220. 2003.

<sup>55</sup> Creado por el art. 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

el consumo, sino que recae sobre el consumo de un tipo de productos en especial. En todo caso, la doctrina ha puesto de manifiesto que este se podría haber calificado como Impuesto Especial<sup>56</sup>.

## **2.- Relaciones del IVA con los tributos locales.**

### **a) Impuesto sobre Actividades Económicas.**

Si bien la naturaleza de ambos impuestos es distinta, puesto que el IAE es un impuesto directo y el IVA indirecto, es el tributo local con el que el IVA guarda más conexión, definiéndose el hecho imponible del IAE como el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto (art. 78 del TRLRHL). Ahora bien, del IAE se excluyen una serie de operaciones que, sin embargo, sí están sometidas a tributación por IVA, como son las actividades agrícolas, las ganaderas dependientes, las forestales y las pesqueras. Además, precisamente, uno de los elementos por los que se presume, a efectos de IVA, que se está llevando a cabo el ejercicio de actividades empresariales y profesionales, es que la Ley exija contribuir por el IAE (art. 5.Tres de la Ley 37/1992). Igualmente ambos comparten la importancia del cálculo de la cifra de negocios del sujeto pasivo, ya que en el IAE, si la misma no supera el millón de euros, se aplicará la exención del art. 82 del TRLRHL, mientras que en el IVA determinará otra serie de obligaciones formales.

En las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para la aplicación de las mismas por el R.D. Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, se establecen una serie de límites cuantitativos de los presupuestos para clasificar las actividades económicas en uno u otro epígrafe<sup>57</sup>. En estos supuestos, la Dirección General de Tributos ha considerado que no se debe considerar incluido, en ningún caso, el IVA<sup>58</sup>.

### **b) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.**

El IVA y el ICIO comparten la naturaleza de impuestos indirectos, pero sus respectivos hechos imponibles se definen de forma distinta; por tanto, en principio, existe compatibilidad, aunque haya diversos pronunciamientos

---

<sup>56</sup> LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: *op. cit.*

<sup>57</sup> Por ejemplo, se clasifica en el epígrafe 501.3 de la Sección Primera la actividad de “Albañilería y pequeños trabajos de construcción en general” cuando la obra no exceda de 36.060,73 €, mientras que si la obra excede de dicho importe, la tributación debería corresponder por el epígrafe 501.1 de la Sección Primera “Construcción completa, reparación y conservación de edificaciones”.

<sup>58</sup> Consulta de 22 de diciembre de 2005 (Nº V2540-05).

doctrinales que se cuestionan si pueden constituir o no un supuesto de doble imposición. Una parte de la doctrina<sup>59</sup> ha recogido que existen básicamente dos diferencias respecto a las características esenciales del IVA. Así, mientras que el IVA es un impuesto de carácter general, el ICIO únicamente se aplica a las construcciones, instalaciones y obras, y no al resto de bienes y servicios. Por otro lado, el IVA se configura como un impuesto plurifásico; sin embargo el ICIO es de carácter monofásico, en tanto que se devenga en el momento de iniciarse las construcciones, instalaciones y obras. Y ello en base a que recaen sobre la misma materia imponible, en cuanto la del ICIO puede incardinarse, a fin de cuentas, en el concepto de entregas de bienes y prestaciones de servicios que se gravan también por el IVA, con lo que se estaría produciendo una sobreimposición.

Las diferencias se reflejan en la base imponible de ambos impuestos, en cuanto que en el ICIO se excluyen determinados conceptos, mientras que el IVA recae sobre el importe total del precio. Los sujetos pasivos también son distintos, ya que mientras en el IVA son las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales, en el ICIO lo son tanto éstos, como cualquier persona física o jurídica, a condición de que tenga la cualidad de dueño de la obra o que solicite la correspondiente licencia (en este caso, a título de sustituto). En cuanto al tipo de gravamen, por su parte, ambos tienen en común que son proporcionales. Por tanto, aún con las diferencias apuntadas que pueden llevarnos a considerar que el ICIO es un tributo distinto del IVA; la doctrina mencionada considera que el ICIO se configura como un impuesto sobre el volumen de negocios, con lo que sería incompatible con el IVA, en virtud del art. 401 de la Directiva 2006/112/CE. Y ello porque recae sobre el consumo de bienes y servicios de forma proporcional al precio o coste de los mismos.

Otra parte de la doctrina considera<sup>60</sup>, sin embargo, que ambos impuestos son compatibles, porque el hecho imponible es diferente, en función de la característica de los sujetos pasivos, puesto que en el ICIO, cuando la obra no se realice por el dueño, puede recaer sobre los que soliciten las licencias o realicen las obras, aunque a título de sujeto pasivo sustituto del contribuyente. También se ha añadido que, en los supuestos en que el sujeto pasivo por IVA no pueda repercutir el coste de las entregas de bienes y prestación de servicios, existiría una sobreimposición, aunque no se pueda hablar de una doble imposición<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*; Editorial Navarra, Pamplona. 1996 (págs. 69 y siguientes).

<sup>60</sup> COLLADO YURRITA, M. A.: “El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas cuestiones controvertidas”; *Tributos Locales*, nº 17. 2002.

<sup>61</sup> Sin embargo, en AAVV (Dir. CALVO ORTEGA, R.): *La reforma de las Haciendas Locales*; Lex Nova, Valladolid. 1991, se señala que en estos supuestos existiría una doble imposición.

En cuanto a los pronunciamientos jurisprudenciales, el Tribunal Supremo<sup>62</sup> ha recogido que el fundamento del anterior art. 33 de la Sexta Directiva es prohibir la existencia de impuestos indirectos sobre el consumo que puedan distorsionar el buen funcionamiento del IVA, pero no impide la existencia de todo impuesto indirecto.

En virtud de lo dispuesto por la normativa comunitaria, se admite la compatibilidad en base a los argumentos esgrimidos anteriormente por la doctrina, en cuanto el ICIO no tiene carácter general, sólo se recauda en una fase de la producción, no existe posibilidad de deducción, y el sistema de exacción es distinto, ya que el IVA se repercute conforme se van realizando las entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiéndolo el dueño de la obra como consumidor final, o repercutiéndolo a su vez si es un empresario o profesional, y en éste último caso, ingresando en el Tesoro Público la diferencia entre el IVA soportado y repercutido. En el ICIO, por el contrario, el importe satisfecho forma parte del coste de la inversión<sup>63</sup>; además, el ICIO no se proyecta sobre el valor añadido de cada transacción, sino sobre el importe bruto de su hecho imponible, y queda por completo al margen de todo ajuste en frontera. Otros pronunciamientos jurisprudenciales admiten la posibilidad de que se produjera una sobreimposición que representa la exacción conjunta del ICIO y el IVA, pero que no resultaría incompatible con la Directiva Comunitaria<sup>64</sup>.

Por nuestra parte, no consideramos que exista dicha incompatibilidad, desde el momento en que existen diversos hechos imponibles, ya que el ICIO grava la riqueza puesta de manifiesto con la realización del hecho imponible, pero para una categoría limitada de bienes, que son las instalaciones, construcciones y obras para las que se exija licencia municipal; mientras que el IVA atiende a la cualidad subjetiva del prestador de los servicios y entregas de

---

<sup>62</sup> St. de 10 de abril de 1997 que se fundamenta en la St. del TJCE de 19 de marzo de 1991, *N. V. Giant Commune D'Overijse* Asunto C-109/90, anteriormente mencionada, que versa sobre un impuesto sobre los espectáculos y diversiones percibido por un Ayuntamiento. A favor de la compatibilidad del IVA con el ICIO se manifiesta igualmente el Tribunal Superior de Justicia de Valencia -en Sts. de 22 de octubre de 1993 y 1 de julio de 1994- al considerar que no existe colisión con la normativa comunitaria, puesto que el hecho imponible en ambos impuestos es distinto, ya que el ICIO grava la riqueza que se aflora con motivo de la construcción, mientras que el IVA grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales. Otros pronunciamientos favorables los encontramos en el TSJ de Baleares, en Sts. de 25 de marzo, 31 de mayo y 24 de junio de 1991.

<sup>63</sup> A este respecto, tanto el Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas como la Instrucción de Contabilidad aplicable a la Administración Local recogen que forman parte del precio de adquisición los impuestos que no sean repercutibles.

<sup>64</sup> En este sentido, la St. del TSJ de Castilla y León de 31 de enero de 1996 donde además admite que se podría estar produciendo una doble imposición cuando el sujeto pasivo del IVA no puede repercutir el impuesto, pero aún en este supuesto, la doble imposición no está constitucionalmente prohibida, ya que ningún precepto constitucional impide que un mismo hecho, estado o situación, sea gravado por varias figuras impositivas, ni tampoco la normativa comunitaria.

bienes, en tanto que debe ser un empresario o profesional, y que además actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, sin que se produzca la distorsión en el funcionamiento del IVA que supondría la incompatibilidad con el mismo. Además de compartir los argumentos establecidos anteriormente por el Tribunal Supremo, hay que tener en cuenta las distintas consecuencias que los pagos anticipados tienen en uno y en otro supuesto. En el ICIO existe la obligación de practicar liquidaciones provisionales, pero el tipo aplicable será el vigente en el momento del devengo, es decir, cuando se realicen las instalaciones, construcciones y obras, con lo que se volverá a calcular la cuota correspondiente si se produce una variación del tipo impositivo. En el IVA, el devengo se puede producir con carácter anticipado, pero una vez que se produce el cobro de dichas cantidades, no se volverá a calcular el total del importe de la obra aunque se produzca una variación del tipo impositivo en sucesivas certificaciones de obra.

En cuanto a la inclusión de la cuota del IVA para el cálculo del ICIO, en la actualidad no existe ningún problema de interpretación, puesto que el art. 102.1 del TRLRHL excluye expresamente de la base imponible del ICIO el IVA, con lo que de esta forma se concluyen todas las disquisiciones doctrinales y jurisprudenciales en relación a la inclusión del IVA en dicha base imponible<sup>65</sup>.

Ahora bien, dado que las leyes del ordenamiento jurídico deben integrarse entre sí, la doctrina ha considerado<sup>66</sup> que, como los servicios prestados de forma gratuita son objeto de imposición en el IVA cuando se presten a título gratuito y no sean obligatorios para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos; debería, en el coste de ejecución material que sirve para calcular el importe del ICIO, incluirse el coste de la mano de obra cuando la misma sea prestada a título gratuito.

### **c) No inclusión del IVA en la tasa por licencia de obras.**

En relación a la cuantificación de la tasa por licencias de obras, la jurisprudencia ha entendido que para su determinación debe excluirse, además de los honorarios de arquitecto y aparejador, el beneficio industrial del contratista, el porcentaje de gastos generales y el IVA<sup>67</sup>. En cuanto a los

---

<sup>65</sup> Dicha modificación fue llevada a cabo por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social que de esta forma recogió los pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales, contenidos, entre otros, en la Consulta de la DGT de 5 de junio de 1995. En este sentido, igualmente St. del TS de 24 de mayo de 1999.

<sup>66</sup> Consulta de *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 6. 2006.

<sup>67</sup> En la St. del TS de 15 de noviembre de 1997 se señala que *«el coste real y efectivo de una obra, a efectos fiscales, no está constituido, como la simple expresión gramatical pudiera hacer suponer, por todos los desembolsos como causa de su realización, sino sólo por los que se integran en el presupuesto presentado por los interesados para su visado en el Colegio Oficial correspondiente, no existiendo ningún argumento que permita incluir el Impuesto sobre el Valor Añadido en el aludido concepto»*. Y la St. del mismo Tribunal de 14 de noviembre de 1997 argumenta, para excluir dichos conceptos *«porque a*



conceptos que pueden tomarse en cuenta para su determinación, el art. 24 del TRLRHL señala, tal y como veremos en el epígrafe dedicado a la incidencia del IVA en la contabilidad de costes, que el importe de las tasas no pueden exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate<sup>68</sup>. Ahora bien, en el momento de determinar el reparto de la base imponible global a cada uno de los beneficiarios, la doctrina ha criticado la práctica administrativa de tomar como base individual el coste real y efectivo de la obra, construcción o instalación, y no el coste administrativo<sup>69</sup>, ya que la finalidad de la tasa es cubrir el coste administrativo, no la capacidad económica que se pone de manifiesto con la realización del hecho imponible del ICIO<sup>70</sup>; aunque existen posiciones doctrinales que admiten la posibilidad, de acuerdo con el art. 24 del TRLRHL, de cuantificar la cuota, bien mediante una cantidad fija o una cuota variable<sup>71</sup>.

#### **d) Compatibilidad con la tasa del 1,5 por ciento.**

El art. 24.1 en su letra c) del TRLRHL establece, en cuanto a la cuantificación de las tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, que el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas

---

*ellas se contrae exclusivamente la fiscalización urbanística que constituye el servicio prestado, al examinar la adecuación de dichas obras al planeamiento y ordenanzas vigentes...».* Existe algún pronunciamiento jurisprudencial que ha entendido que debía girarse incluyendo el IVA, como es la St. del TSJ de Castilla y León de 29 de noviembre de 1991.

<sup>68</sup> Recordemos que deberán tomarse en consideración los gastos directos e indirectos, los gastos financieros, los gastos de amortización e inmovilizado y los gastos generales.

<sup>69</sup> Así lo manifiestan QUIRÓS ROLDAN, A. y ESTELLA LÓPEZ, J. M.: *El Impuesto sobre Construcciones y la Tasa por Licencias de obras*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid. 1995.

<sup>70</sup> En este sentido igualmente COBO OLVERA, R.: *Régimen de las Tasas y Precios públicos de las Entidades Locales en la Ley 25/1998, de 13 de julio*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid. 1998 (pág. 106) donde recoge: “La aplicación de un tipo a una base, es una forma, a nuestro entender, de llegar a la cuota de manera indirecta y poco fiable para repercutir en el sujeto pasivo la parte del coste que soporta la Entidad Local. Base, que lógicamente no es la base imponible propiamente dicha (coste del servicio o actividad a repercutir en los beneficiarios o afectados), sino que se refiere a otro elemento: por ejemplo, al coste de las obras en las licencias urbanísticas. Base que la jurisprudencia viene admitiendo como válida, como módulo adecuado. Hasta tal punto se ha desvirtuado de esta forma la naturaleza de las tasas, que en realidad se han convertido en la práctica municipal, en verdaderos impuestos. El mecanismo de las tasas por otorgamiento de licencias de obras, es el mismo – formalmente- que el regulado para el ICIO: sobre el valor de la construcción se aplica un tipo...”.

<sup>71</sup> En este sentido PAGES I GALTÉS, J.: *La impugnación del impuesto sobre construcciones*; Editorial Einia, Barcelona. 1993 (pág. 26).

empresas. En este supuesto, compartimos la opinión de la doctrina<sup>72</sup> en cuanto que el establecimiento de esta tasa no entorpece el sistema común del IVA, ya que no grava la circulación de bienes o servicios, ni se grava en cada fase de la producción, ni se basa en el valor añadido de cada transacción, sino en el importe bruto de todos los ingresos. La utilización de esta cifra es meramente como dato cuantificador para determinar el impuesto de la tasa; por tanto, no estamos ante un impuesto sobre el volumen de negocios que resultara incompatible con la Directiva Comunitaria.

---

<sup>72</sup> MORIES JIMÉNEZ, M. T.: “Precios públicos locales exigidos a las empresas que prestan servicios públicos: ¿Un impuesto sobre el volumen de ventas?” en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*; Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons. Madrid. 1991 (pág. 572).



**CAPÍTULO II**  
**ACTIVIDADES EMPRESARIALES**  
**REALIZADAS POR LAS EE.LL.**  
**SUJETAS AL IVA**



## **I. SUJECCIÓN AL IVA.**

### **A) DETERMINACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE.**

#### ***1.- Determinación del hecho imponible en las operaciones interiores.***

##### **a) Introducción.**

Antes de analizar los supuestos concretos en los que las Entidades locales realizan actividades empresariales o profesionales y por tanto, sujetas al IVA, tenemos que tener en cuenta la doctrina consolidada de la Dirección General de Tributos en cuanto a la sujeción de los entes locales al IVA<sup>73</sup>, que defiende que los arts. 4 y 5 de la vigente Ley del IVA *«son de aplicación general y, por tanto, también a los entes públicos que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad, así como cuando realicen arrendamientos de bienes o cesiones de derechos con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».*

A estos efectos, hemos de tener en cuenta que el art. 1 define el ámbito objetivo de la aplicación del impuesto, incluyendo en el mismo, no sólo las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los empresarios y profesionales (las que denominaremos operaciones interiores), sino también las adquisiciones intracomunitarias de bienes (en ciertos supuestos) y las importaciones (que siempre estarán sujetas), realizadas tanto por empresarios o profesionales, como por particulares. A continuación, los arts. 4 a 6 de la Ley, incluyen la delimitación positiva del hecho imponible relativa a operaciones interiores, cuyos elementos de desarrollo se encuentran en los arts. 8 a 12 de

---

<sup>73</sup> Entre otras la Consulta de la DGT de 16 de abril de 1998 (Nº 0621-98).

la Ley; dedicándose el art. 7 a describir las operaciones no sujetas, que constituyen la delimitación negativa del hecho imponible, y que tendrá una aplicación trascendental respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las Entidades locales.

#### **b) Características.**

De acuerdo con el art. 4 de la Ley 37/1992, el impuesto recae sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de aplicación del IVA por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. De lo expuesto, pueden extraerse las notas que caracterizan al hecho imponible del IVA:

1. Se diferencian dos modalidades del hecho imponible en relación con las operaciones interiores; por un lado, las entregas de bienes, y por otro, las prestaciones de servicios, que además tienen carácter residual.
2. Se incide en la necesidad de que las operaciones se realicen dentro del ámbito espacial del impuesto, aspecto visto anteriormente, para lo que habrá que aplicar las reglas de localización previstas en los arts. 68 a 70 de la Ley 37/1992.
3. Las operaciones han de realizarse por empresarios o profesionales y en el desarrollo de su actividad empresarial; no obstante la propia Ley contiene algunas excepciones. En este ámbito, por tanto, podemos distinguir las operaciones no empresariales, que no entrarían dentro del ámbito de aplicación del IVA, y las operaciones no sujetas, que pueden ser aquellas en que, aun dándose los requisitos para considerar una operación sujeta, el legislador ha optado porque esta no se produzca.
4. La operación se tiene que realizar a título oneroso; si bien los arts. 9 y 12 incluyen algunas operaciones sin contraprestación (autoconsumo de bienes y servicios) que quedan sujetas al impuesto.
5. Es indiferente que la operación se realice con carácter ocasional o habitual para que se produzca la sujeción.
6. La operación tiene que realizarse con carácter independiente.

Aún dándose los requisitos anteriores, el art. 7.8 de la Ley 37/1992 va a determinar, entre los supuestos de no sujeción, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, aunque

estableciéndose una serie de prestaciones de servicios que quedan sujetas en todo caso. Estos requisitos establecidos por nuestro legislador interno se exigen como consecuencia del actual art. 13.1 de la Directiva 2006/112/CE, en virtud del cual los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, salvo que se pudieran producir distorsiones en la competencia.

En cuanto a los requisitos establecidos por la legislación española, aunque posteriormente lo veremos en profundidad, se va a exigir que la prestación se realice directamente. A estos efectos, en cuanto a la prestación de forma directa de estas entregas de bienes y prestaciones de servicios, el art. 85 de la LRBR<sup>74</sup> va a considerar como gestión directa en su número 2.A, la gestión por la propia Entidad local, organismo autónomo local, entidad pública empresarial local y sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública. Ahora bien, el art. 7.8 de la Ley 37/1992, en su párrafo 2º, recoge que no se entiende que la prestación se realiza directamente cuando se lleve a cabo a través de una sociedad mercantil. Esta precisión ha sido matizada por la jurisprudencia y la doctrina de la Dirección General de Tributos, al entender que no resulta aplicable a las relaciones entre una sociedad local y su ente local creador, cuando se den una serie de requisitos, que analizaremos en el epígrafe correspondiente al ámbito subjetivo<sup>75</sup>.

En relación al requisito de que los servicios se presten sin contraprestación o mediante una contraprestación de carácter tributario, analizaremos igualmente las modificaciones producidas en la Ley del impuesto y la adecuación de este requisito a la Directiva Comunitaria.

Por último, hemos de tener en cuenta que en el art. 7.8 de la actual Ley del IVA se van a recoger una serie de prestaciones de servicios que, en todo caso

---

<sup>74</sup> En la actual redacción otorgada por la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

<sup>75</sup> Qué será, cuando concurren los siguientes requisitos:

- La creación del mencionado órgano se tiene que realizar al amparo de lo dispuesto por el art. 85.2 de la Ley 7/1985, como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público.
- Su capital sea de propiedad íntegra del ente territorial, quien, en consecuencia, gobierna en todo momento su proceso de toma de decisiones.
- Tenga por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al ente local que los crea.
- Su financiación se lleve 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.
- No exista riesgo alguno de distorsión de la competencia.



van a quedar sujetos al impuesto. También lo veremos.

### **c) Entregas de bienes y prestaciones de servicios.**

En la Ley se pretende abarcar el conjunto de operaciones que se pueden producir en el ámbito empresarial, y se otorga al concepto de prestaciones de servicios carácter residual. Además, la Directiva Comunitaria otorga a los Estados miembros la facultad de que, en determinados casos, las operaciones se califiquen como entregas de bienes o prestaciones de servicios. La delimitación entre unas operaciones y otras es importante, a efectos de aplicar las reglas de localización del hecho imponible, la determinación del devengo, el tipo impositivo y la aplicación de las exenciones.

Por otro lado, teniendo en cuenta que estamos ante un impuesto normalizado, existen determinados conceptos (“puesta a disposición”, “edificación”) que se van a considerar conceptos autónomos, por lo habrá que estar a que se cumplan las condiciones establecidas en la legislación comunitaria y en la jurisprudencia, con independencia de las normas civiles existentes en cada Estado miembro. En este sentido, en cuanto a la interpretación de las normas del Derecho Comunitario, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha recogido<sup>76</sup> que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho Comunitario, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades. Además, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho Comunitario como del principio de igualdad, se desprende que el tenor de una disposición de Derecho Comunitario que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance, normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad, que debe perseguirse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar<sup>77</sup>.

El art. 8, en su número Uno, va a calificar como entrega de bienes, con carácter general, a la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si la misma se efectúa mediante la cesión de títulos representativos de dichos bienes; considerándose que gozan de la condición de bien corporal, las entregas de las distintas modalidades de energía. A continuación, en su número Dos, recoge una serie de supuestos que se consideran igualmente entregas de bienes; en el art. 9 se mencionan las operaciones asimiladas a las entregas de bienes, entre las que posteriormente nos centraremos en el autoconsumo de bienes, y en el art. 10 se define el

---

<sup>76</sup> En St. de 26 de mayo de 2005 Asunto C-43/2004 *Finanzamt Arnsberg y Stadt Sundern*, donde se citan la St. de 15 de octubre de 1992, *Tenuta il Bosco*, C-162/91, apartado 11, y la St. de 15 de julio de 2004, *Harbs*, Asunto C-321/02, apartado 28.

<sup>77</sup> Véanse, en particular, las Sts. de 18 de enero de 1984, *Ekro*, Asunto 327/82, apartado 11, y de 17 de marzo de 2005, *Feron*, C-170/03, Rec. p. I-0000, apartado 26.

concepto de transformación a efectos del impuesto.

## 1. Entregas de bienes.

### 1.1 Concepto de entregas de bienes.

El concepto de entrega de bienes se define en el art. 8 de la Ley 37/1992, siendo transposición del actual art. 14 de la Directiva 2006/112/CE, que identifica el acto de entrega de bienes con la “transmisión del poder de disposición” sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Además, el actual art. 15 de la Directiva 2006/112/CE otorga la facultad a los Estados miembros de considerar como entregas de bienes la constitución de derechos reales, facultad de la que se hizo uso con la anterior Ley 30/1985; pero que en la actual Ley del IVA, la constitución de dichos derechos se califica como prestaciones de servicios, aunque la transmisión de la nuda propiedad sí se considera una entrega de bienes, tal y como veremos en el epígrafe correspondiente a los derechos reales.

El momento en el que se transmite este poder de disposición, es fundamental para determinar la realización de una operación sujeta al impuesto, tal y como se analiza en el capítulo dedicado al devengo del IVA. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha interpretado que esta “puesta a disposición” se produce en el momento que se faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si fuera la propietaria de dicho bien<sup>78</sup>. Del contenido de la doctrina jurisprudencial<sup>79</sup>, y que ha sido asumida por la doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>80</sup>, se deduce, en primer lugar,

<sup>78</sup> En cuanto a la determinación del momento en el que se debe entender producida la entrega del bien, hay que tener en cuenta los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades, en este caso en la St. de 8 de febrero de 1990 al resolver el Asunto C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Save BV*. Los apartados 7, 8 y 9 de la misma señalan lo siguiente:

*«7. Con arreglo a la redacción de esta disposición, el concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si ésta fuera la propietaria de dicho bien.*

*8. Esta interpretación es conforme con la finalidad de la Directiva que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imposables. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imposables, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho Civil.*

*9. Procede, pues, responder a la primera cuestión que el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se considera "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario, aunque no haya transmisión de la propiedad jurídica del bien».*

<sup>79</sup> Contendida asimismo en la St. de 14 de mayo de 1985, Asunto C-139/84.

<sup>80</sup> Consulta de 4 de septiembre de 2002 (Nº 1195-02).

que el concepto de entrega de bienes a los efectos del IVA, no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros, sino que se trata de un concepto de Derecho Comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria. Se deduce asimismo que, en relación con el análisis relativo a la existencia de una entrega de bienes, han de analizarse las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa. Tal apreciación, y en lo que a la determinación del devengo se refiere, permite proceder al análisis del momento a partir del cual el pretendido adquirente es titular de dichas facultades.

Por consiguiente, será el momento a partir del cual el destinatario de la operación tenga la posesión completa e inmediata de los bienes de que se trate, quedando la misma a su entera disposición, entendida ésta tanto como la facultad de usar o disfrutar, como relativa a la facultad de disponer; lo que determina la entrega de la misma y, por consiguiente, el devengo del impuesto correspondiente a la operación.

La Dirección General de Tributos ha incluido, dentro del concepto de entregas de bienes, las transmisiones de aprovechamientos urbanísticos, puesto que la doctrina administrativa entiende que lo que realmente se transmite es el propio terreno sobre el que recaen dichos derechos.

Por tanto, esta doctrina resulta aplicable igualmente a las Entidades locales, en cuanto se produzca la entrega de bienes en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y que desarrollaremos en los epígrafes correspondientes a la adquisición y enajenación de bienes y donde, por tanto, habrá que estar al momento en que se produzca la puesta a disposición de los mismos<sup>81</sup>.

## **1.2 Concepto de edificación a efectos de IVA.**

Otro concepto al que hemos de hacer referencia con carácter previo al estudio de los supuestos en que la Ley 37/1992 considera como entregas de bienes, es el concepto de edificaciones, que se contiene en el art. 6 de la propia Ley; dicho precepto las va a definir como aquellas construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la

---

<sup>81</sup> A este respecto se pronuncia la Consulta de 23 de febrero de 2004 de la DGT (Nº 0352-04), donde se analiza el supuesto en el que, mediante Decreto de la Comunidad Autónoma correspondiente, se procedió en 1988 a la separación de dos municipios. Uno de ellos, el de nueva creación, procedió a la constitución de la entidad que vino explotando las instalaciones para la distribución de agua, aunque las citadas instalaciones constaran formalmente en el balance de la entidad consultante. La DGT considera que la puesta en posesión de las referidas instalaciones a favor de la entidad que las vino gestionando se produjo, con ocasión de la constitución del Ayuntamiento que se segregó en 1988, y en atención a la jurisprudencia comunitaria que se ha señalado, ha de entenderse referida igualmente a esa fecha la entrega de las citadas instalaciones.

superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente, incluyendo particularmente en dicho concepto, a las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos. De acuerdo con la definición anterior, la Dirección General de Tributos ha considerado que el depósito de agua es una edificación a efectos de este impuesto<sup>82</sup>.

La determinación del concepto de edificación tiene particularmente incidencia en el momento de la aplicación de la exención recogida en el art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, en cuanto determina la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, cuando se den una serie de requisitos, y que se extiende a todos aquellos bienes inmuebles que, de acuerdo con el art. 6 de la Ley 37/1992, merezcan la calificación de “edificaciones”. Sin embargo, esta no parece ser la opinión del Tribunal Supremo<sup>83</sup>, que restringe la aplicación de esta exención a las transmisiones de viviendas y asimilados, rechazando que pueda aplicarse a otro tipo de edificaciones, y en concreto, a las estaciones de servicios, que era el supuesto examinado<sup>84</sup>. A nuestro juicio<sup>85</sup> esta tesis constituye una limitación injustificada en el ámbito de esta exención, ya que el precepto no distingue entre distintas clases de edificaciones, por lo que debe acudirse al concepto que a estos efectos establece la propia Ley del impuesto<sup>86</sup>.

### **1.3 Supuestos asimilados a entregas de bienes contenidos en la Ley 37/1992.**

A lo largo de siete apartados, el art. 8.Dos desglosa los supuestos que se consideran como entregas de bienes, que pasamos a enumerar, aunque posteriormente nos centraremos en los supuestos que suponen una entrega de bienes en el ámbito de las Entidades locales, y por los que vendrán obligados a soportar o repercutir el impuesto.

---

<sup>82</sup> Consulta de la DGT de 13 de mayo de 2002 (Nº 0711-02).

<sup>83</sup> Sts. de 20 de diciembre de 1993 y de 23 y 29 de marzo y 5 de julio de 1995.

<sup>84</sup> En el mismo sentido, pueden consultarse las Sts. del TSJ de Cataluña de 3 de noviembre de 1995 y Galicia de 22 de marzo de 1999.

<sup>85</sup> Compartimos el criterio de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*; Editorial Aranzadi, S.A. Navarra. 2002 (pág. 112).

<sup>86</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias cit.* señala, en este sentido la St. del TSJ de Asturias de 16 de abril de 1997, recogiendo además, que la doctrina del TS no es consolidada, porque solo la ha aplicado en supuestos un tanto especiales, de transmisión de estaciones de servicio y porque existen otras resoluciones, como la St. de 10 de marzo de 1994, en las que admite la aplicación de la exención a establecimientos industriales. En este sentido, la St. de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 1999, considera aplicable la exención a la transmisión de una parcela que incorporaba unas instalaciones y edificaciones deportivas y recreativas pertenecientes a aquella en virtud del derecho de accesión regulado en el art. 353 del Código Civil.

### **1.3.1 Ejecuciones de obra.**

A efectos de IVA, la ejecución de una obra puede tener la consideración de entrega de bienes o prestaciones de servicios.

Tendrá la consideración de entrega de bienes cuando la actuación vaya dirigida a la ejecución o rehabilitación de una edificación, cuando el empresario aporte la totalidad de los materiales o una parte superior al 20 por ciento de la base imponible. Además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas considera que se debe obtener un bien inmueble distinto de los materiales utilizados para su obtención<sup>87</sup>. Son las ejecuciones de obras inmobiliarias.

La doctrina ha considerado que también podría considerarse como entrega de bienes las ejecuciones de obra mobiliarias<sup>88</sup>, cuando el constructor aporta todos los materiales, o los aportados por el cliente son insignificantes.

### **1.3.2 Aportaciones y adjudicaciones no dinerarias.**

De acuerdo con el nº 2 del art. 8.Dos de la Ley 37/1992, para que las aportaciones no dinerarias queden sujetas al IVA, se requiere que la entrega se realice por un empresario o profesional, y que el bien pertenezca a su patrimonio empresarial o profesional. La mayor parte de las aportaciones no dinerarias que realizan las Entidades locales, son para la constitución de sus entidades dependientes, y que tal y como veremos en el epígrafe dedicado a las operaciones societarias, la Dirección General de Tributos viene considerando que se trata de entregas de bienes realizadas en el ejercicio de sus funciones públicas, y por tanto no entran dentro del ámbito de aplicación del IVA.

En cuanto a las adjudicaciones de bienes en caso de disolución total o parcial de aquellas, hay que tener en cuenta que cuando se den los requisitos exigidos por el art. 7.1 de la Ley 37/1992, estaremos ante un supuesto de no sujeción. En todo caso, tampoco en este caso se produciría una operación sujeta a IVA, con motivo de la disolución de una sociedad íntegramente local o de un organismo autónomo y los bienes integrantes de su patrimonio pasen al patrimonio el ente local respectivo.

---

<sup>87</sup> A este respecto, la St. de 14 de mayo de 1985, *Van Dijk Boekhuis* Asunto C-139/84, mencionada anteriormente, donde se recoge que la ejecución de obra es un concepto autónomo de Derecho Comunitario que, en consecuencia, debe prevalecer sobre el significado que se le pueda dar en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros. Además, habrá ejecución de obra «*cuando, del trabajo del empresario, resulte un bien cuya función, a los ojos del público que lo utiliza, sea diferente de la que tenían los materiales confiados*».

<sup>88</sup> AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 102).

### **1.3.3 Transmisiones de bienes en virtud de una norma o resolución administrativa o judicial.**

Se contempla en el nº 3 del art. 8.Dos de la Ley 37/1992, y en lo que se refiere a las subastas públicas, la operación quedará sujeta al impuesto cuando el bien pertenezca al patrimonio empresarial del sujeto pasivo. En el epígrafe destinado a la repercusión del impuesto se estudian con mayor detenimiento las modificaciones legislativas llevadas a cabo, al objeto de concluir con las controversias suscitadas por la transmisión en estos bienes.

En cuanto a las expropiaciones, los requisitos exigidos para considerar su sujeción al impuesto, se estudian en un epígrafe específico.

### **1.3.4 Ventas con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva.**

Tanto en un supuesto como en otro, la entrega de bienes se produce en el momento que se lleva a cabo la puesta a disposición del bien, con independencia del momento en que se produzca la modificación de la titularidad jurídica del bien. En cuanto a la aplicación a las Entidades locales, hemos de tener en cuenta que cuándo éstas actúen como compradoras, tendrán que soportar el impuesto que le repercute el empresario o profesional, en su caso.

### **1.3.5 Arrendamiento-venta y contratos asimilados.**

En las Entidades locales se ha venido utilizando esta figura, de forma que las cuotas que se iban satisfaciendo en concepto de arrendamiento, suponían a su vez el pago del principal de la vivienda, de forma que al término del período estipulado, se llevaba a cabo la compra definitiva del bien. En estos contratos, se considera que se produce la entrega del bien desde el momento en que el mismo se pone en posesión del adquirente.

En el arrendamiento financiero tendrá la consideración de entrega de bienes cuando, por las circunstancias del “curso normal de los hechos”, se prevea que la propiedad será transferida en el momento del pago del último vencimiento. Por tanto, con la redacción actual del art. 14.2 de la Directiva 2006/112/CE, ya no se exige un pacto expreso, circunstancia que había sido criticada por la doctrina<sup>89</sup>.

---

<sup>89</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 111) había criticado la redacción en la versión en castellano del art. 5.4 letra b) de la Sexta Directiva, dado que se exigía, para que la operación fuera calificada como entrega de bienes, que se pactara que se adquiriría la propiedad, mientras que en las versiones en otros idiomas se recogía que se consideraría como entrega de bienes desde el momento en el que “en el curso normal de los hechos” se preveyerá que la propiedad sería transferida en el momento del último pago. En la práctica, respecto a los arrendamientos financieros, iba a suponer que la operación tendría la consideración de entrega de bienes desde el momento en el que el adquirente se comprometiera a ejercitar la opción de compra,

Respecto a la constitución de una opción de compra, se considera una prestación de servicios, por cuanto la misma no supone la transmisión del poder de disposición sobre el bien objeto de la citada opción, sino la constitución de un derecho<sup>90</sup>.

### **1.3.6 Contratos de comisión y compra-venta en nombre propio.**

En las operaciones en las que el comisionista actúa en nombre propio, entregando un bien por cuenta del comitente (comisión de venta), se producen, a efectos del IVA, dos transmisiones: de un lado, la entrega del comitente al comisionista, y de otro, la entrega del comisionista a un tercero.

Lo mismo sucede si se trata de un contrato de comisión de compra. Si el comisionista actúa en nombre propio, también existirán dos entregas de bienes: la entrega de los bienes por parte del proveedor al comisionista y la entrega del comisionista a su comitente.

Estas dos entregas se gravan por el impuesto de modo independiente, con lo cual se facilita el esquema de repercusión y deducción.

En el ámbito de las Entidades locales, este supuesto se podría producir si una sociedad mercantil adquiere bienes por cuenta de su ente creador y en nombre propio, pues se entiende que han recibido por sí mismas los bienes adquiridos y los han entregado ulteriormente a sus sociedades fundadoras. Ahora bien, en función de la doctrina de la Dirección General de Tributos, que considera que las sociedades locales actúan como un órgano técnico-jurídico del ente local, si se dan los requisitos exigidos, estaremos ante una operación no sujeta al impuesto. En caso de que no se dieran estos requisitos, y para que no existan estas dos entregas de bienes a efectos del impuesto, nos podríamos plantear la utilización de la figura de la comisión en nombre ajeno, por lo que debería celebrarse un contrato, y si la sociedad actúa como comisionista, la factura se emitiría directamente desde el proveedor al ente local<sup>91</sup>.

### **1.3.7 Suministros de productos informáticos normalizados.**

Según la Dirección General de Tributos, para que la entrega de un producto informático se considere una entrega de bienes tienen que cumplirse

---

devengándose el impuesto por el resto de las cuotas que quedaran por pagar, ya que por las anteriores ya se había devengado el impuesto en concepto de prestaciones de servicios.

<sup>90</sup> Consulta de 1 de marzo de 2001 (Nº 0443-01).

<sup>91</sup> Esta posibilidad, pero referida a las relaciones entre una entidad que se dedica a la fabricación de productos de pastelería, distribuidores y grandes superficies, se plantea en la Consulta de la DGT de 23 de noviembre de 2000 (Nº 2153-00).

conjuntamente dos requisitos, en cuanto que el producto tiene que calificarse como normalizado, lo que supone que se fabrique en serie y pueda ser utilizado por cualquier cliente después de su instalación, y que el producto se entregue en un soporte físico, ya sea magnético u óptico. Cuando no se den estos requisitos, la operación será calificada como prestación de servicios<sup>92</sup>. Por tanto, en las entregas de aplicaciones informáticas de carácter singular, la operación se conceptuará como prestación de servicios.

## **2. Prestaciones de servicios.**

Este es el ámbito en el que las Entidades locales más frecuentemente llevan a cabo el ejercicio de sus actividades, y en el que habrá de tenerse en cuenta la forma de prestación de los servicios y la contraprestación recibida o, en su caso, la ausencia de la misma, para determinar si estamos ante operaciones no sujetas; sin perjuicio de que se trate de las operaciones en que, por expresa prevención legal, quedan sujetas al impuesto en virtud del art. 7.8 de la Ley 37/1992.

En el art. 11 se define, en su número Uno, el concepto de prestaciones de servicios, añadiéndose, en su número Dos, las operaciones que en particular se consideran prestaciones de servicios.

### **2.1 Concepto de prestaciones de servicios.**

Se define en el art. 11.Uno de la Ley 37/1992 como toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes; siendo transposición de lo establecido en el art. 24 de la Directiva 2006/112/CE, que utiliza asimismo un criterio residual, para definir como prestaciones de servicios las operaciones que no sean consideradas una entrega de bienes.

### **2.2 Otras prestaciones de servicios.**

Por otro lado, el art. 11, en su número Dos, a lo largo de dieciséis apartados, va recogiendo las operaciones que, en particular, tienen la consideración de prestaciones de servicios, pero no es una lista cerrada. Pasaremos a enumerarlas, para posteriormente, centrarnos en las operaciones de servicios sujetas al impuesto, y que más directamente afectan a las Entidades locales. Además, en el art. 12 se recogen una serie de operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios, cuyo estudio realizaremos en el epígrafe dedicado a las operaciones no sujetas, para, a través de su delimitación negativa, estudiar los supuestos en que efectivamente se produce la sujeción al tributo analizado.

---

<sup>92</sup> Consulta de 18 de abril de 2000 (Nº 0894-00).



### **2.2.1 Ejercicio independiente de profesión, arte u oficio.**

Como vimos anteriormente, la característica de que una operación se realice con carácter independiente, es una de las notas exigidas para que la misma quede sujeta al impuesto. Cuando no se lleva a cabo una operación con este carácter independiente, estaremos ante uno de los supuestos de no sujeción que se recogen en el art. 7.5 de la Ley.

### **2.2.2 Arrendamiento y cesiones de uso y disfrute de bienes.**

Precisamente este es uno de los supuestos en los que la Ley establece que, el que lleva a cabo este tipo de operaciones, se convierte en empresario en todo caso.

En cuanto a la sujeción al IVA de las indemnizaciones satisfechas por la resolución anticipada de los contratos de arrendamiento, no siempre serán consideradas operaciones sujetas al impuesto, y su estudio se realizará en los epígrafes dedicados a la cuantificación de la base imponible y al ejercicio de la potestad expropiatoria.

### **2.2.3 Cesiones de propiedad intelectual e industrial.**

En el nº 4 del art. 11.Dos se engloban las cesiones de derecho de autor, siempre y cuando ésa se localice en el territorio de aplicación del impuesto, incluso si la cesión se produce por una persona jubilada<sup>93</sup>. En el ámbito de las Entidades locales, destacan fundamentalmente los pagos que se realizan a la Sociedad General de Autores y Editores de España.

### **2.2.4 Obligaciones de hacer y no hacer.**

La distinción entre el pago como contraprestación de una obligación de no hacer y el pago de una indemnización está en que, para que una operación quede sujeta al impuesto, es necesario que el prestatario obtenga una ventaja de dicha operación, lo que significa que obtenga un consumo en el sentido del impuesto.

En cuanto a supuestos de aplicación a una Entidad local, los encontraríamos en la rescisión de un derecho de arrendamiento. Si el mismo se rescinde para llevar a cabo una expropiación, no existiría un consumo para el ente local, sino que se va a beneficiar la colectividad. Sin embargo, si se rescinde un contrato de arrendamiento de un local propiedad municipal para llevar a cabo otra actividad, sí se ha producido un consumo, y la operación estaría sujeta al impuesto. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las

---

<sup>93</sup> Consulta de la DGT de 19 de junio de 2003 (Nº 0857-03).

Comunidades Europeas<sup>94</sup>, respecto a los subsidios por el abandono de la producción lechera, ha recogido que no existe operación sujeta al impuesto cuando la Comunidad no obtiene bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en interés general al promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario; supuesto distinto a que el vendedor de una empresa se comprometa con el comprador a no fundar empresas competidoras, ya que en este caso el comprador recibe un servicio que le beneficia personalmente en forma de compromiso de abstenerse de realizar determinados actos.

### **2.2.5 Ejecuciones de obra.**

Serán consideradas una prestación de servicios, cuando no tenga la consideración de entrega de bienes, en los términos vistos anteriormente.

### **2.2.6 Traspasos de locales de negocio.**

En la Ley de Arrendamientos Urbanos, el traspaso de local de negocio se define como la cesión mediante precio de dichos locales, sin existencias, hecha por el arrendatario a un tercero, el cual queda subrogado en los derechos y obligaciones nacidos del contrato de arrendamiento. A efectos del IVA, lo que importa es que el cedente sea un sujeto pasivo del mismo. En estos supuestos, se considera que se realizan dos prestaciones de servicios, la del arrendatario al cesionario del derecho, al transmitirle el fondo de comercio de que es propietario y que va asociado a dicho local, y la del propietario al arrendatario, al permitirle que transfiera el uso y disfrute de dicho local a un tercero, beneficiario del derecho del traspaso, operaciones ambas que quedarán sujetas al impuesto cuando se produzcan en el ejercicio de una actividad empresarial<sup>95</sup>.

### **2.2.7 Transportes.**

Los servicios de transportista privado, e incluso los de bienes y personas prestados por los entes públicos, están expresamente sujetos en virtud del art. 11.Dos.8 de la Ley 37/1992. Es una de las competencias que tienen que ser ejercidas por los municipios, en virtud del art. 25.2. II) de la LRBRL, siendo su prestación en todo caso obligatoria en los municipios de más de 50.000 habitantes, en virtud de lo dispuesto en el art. 26 del mencionado texto legal. Pues bien, en su ejercicio por las Entidades locales, la única peculiaridad que la prestación de este servicio representa, es la relativa a las subvenciones que se otorgan cuando se presta de forma indirecta a través de una concesión administrativa, cuyo estudio se lleva a cabo en el epígrafe dedicado a las

---

<sup>94</sup> En St. de 29 de febrero de 1996, *Mohr*, Asunto C-215/94.

<sup>95</sup> Consulta vinculante de la DGT de 14 de julio de 1986.

subvenciones.

### **2.2.8 Hostelería, restaurante y acampamento.**

La prestación de estos servicios queda sujeta al IVA. En el ámbito de las Entidades locales, nos encontramos con los servicios de camping, que en algunos municipios se prestan por los propios Ayuntamientos. En todo caso, más adelante analizaremos este supuesto de sujeción en las actividades de los entes locales.

### **2.2.9 Actividades de mediación.**

En las operaciones de mediación hay que distinguir los supuestos de mediación en entregas de bienes y en prestaciones de servicios.

En el supuesto de mediación en operaciones de entregas de bienes, hay que diferenciar, a su vez, si la actuación del mediador se produce en nombre propio o ajeno. Si la mediación es en nombre propio, en virtud del art. 8.Dos.6 de la Ley 37/1992, se propicia una entrega de bienes entre comitente y comisionista. Sin embargo, cuando el mediador actúa en nombre ajeno, se estaría ante una prestación de servicios de mediación, cuya contraprestación está constituida por la comisión pactada.

Si la mediación se produce en el marco de una prestación de servicios, independientemente de que el mediador actúe en nombre propio o ajeno, dicha mediación se califica como prestación de servicios. El mediador realiza una labor de intermediación<sup>96</sup>. Un ejemplo de esta figura de intermediación es la que se da en el ámbito urbanístico a través del sistema de cooperación, donde el Ayuntamiento lleva a cabo una intermediación en nombre propio<sup>97</sup>.

Ahora bien, cuando dicha mediación se realice por un ente público a título gratuito sin contraprestación alguna que la retribuya, la Dirección General de Tributos considera aplicable el supuesto de no sujeción del art. 7.8 de la Ley 37/1992<sup>98</sup>.

---

<sup>96</sup> En estos supuestos, la mencionada mediación debe ser puesta en conocimiento de los terceros frente a los cuales el mediador actúa, con el fin de que las facturas que se expidan por los empresarios o profesionales que suministran los bienes o servicios figuren como destinatarios en las facturas.

<sup>97</sup> En la Consulta de la DGT de 16 de marzo de 2004 (Nº 0644-04) se plantea al supuesto de un Ayuntamiento que, en el marco de un sistema de cooperación, acuerda con otro Ayuntamiento que ejecute el expediente de contratación, abonando los gastos de urbanización. En este supuesto el Ayuntamiento que ejecuta los servicios tendrá la condición de empresario y repercutirá al otro el importe del IVA correspondiente. El Ayuntamiento a favor del cual se realizan las operaciones también se convierte en empresario, pudiéndose deducir las cuotas correspondientes, salvo que los bienes urbanizados no se destinen a la venta, adjudicación o cesión a terceros.

<sup>98</sup> Así se recoge en la Resolución nº 4/1997, de 3 de diciembre de la DGT relativa a la aplicación del IVA en los casos en que las comunidades titulares de montes vecinales en mano común suscriben un

También se considera que se lleva a cabo el ejercicio de una operación de mediación, en los supuestos de ejecución subsidiaria que realiza el Ayuntamiento, por el que se repercute el correspondiente IVA<sup>99</sup>.

#### **2.2.10 Suministro de otros productos informáticos.**

El nº 16 del art. 11.Dos viene a completar lo dispuesto en el art. 8.Dos.7 de la Ley 37/1992, en cuanto queda englobado en el supuesto de prestaciones de servicios la elaboración de productos informáticos a medida del destinatario o cuando no exista un soporte material. En todo caso, este precepto tiene un carácter residual, en cuanto que si la operación no pueda ser calificada como entrega de bienes, se considerará una prestación de servicios.

#### **2.2.11 Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.**

En todo caso, aún cuando esta operación se pueda considerar sujeta al impuesto, habrá que atender a si resulta de aplicación la exención contenida en el art. 20.Uno.18 de la Ley 37/1992.

#### **2.2.12 Prestaciones de hospitalización.**

Este supuesto resulta de difícil aplicación a las Entidades locales, puesto que no ejercen competencias en esta materia.

#### **2.2.13 Préstamos y créditos en dinero.**

Como mencionamos anteriormente, aún cuando esta operación se pueda considerar sujeta al impuesto, habrá que atender a si resulta de aplicación la exención contenida en el art. 20.Uno.18 de la Ley 37/1992.

#### **2.2.14 Derecho a utilizar instalaciones deportivas o recreativas.**

En este supuesto se incluiría la cesión de derechos de organización en eventos deportivos a una Entidad pública, que se considera una operación sujeta al impuesto<sup>100</sup>.

---

determinado convenio con la Junta de Galicia para el desarrollo de la explotación forestal de dichos montes, donde la Junta de Galicia lleva a cabo la adquisición de bienes y servicios a nombre de la comunidad titular del monte.

<sup>99</sup> Consulta de la DGT de 18 de mayo de 2005 (Nº 0894-05).

<sup>100</sup> Consulta de la DGT de 30 de septiembre de 2004 (Nº 1837-04), aunque no hace referencia a la inclusión expresamente en este apartado de dicha cesión.

### **2.2.15 Explotación de ferias y exposiciones.**

Este supuesto lo analizaremos posteriormente, en cuanto es una de las actividades que el art. 7.8 de la Ley 37/1992 sujeta en todo caso al impuesto cuando se realice por un ente público.

#### **d) Aplicación del concepto de empresario o profesional a las Entidades locales.**

Si bien este aspecto lo desarrollaremos en el epígrafe dedicado al ámbito subjetivo de aplicación del impuesto, es un hecho que las personificaciones jurídico- públicas pueden actuar como empresarias a efectos del IVA. Por tanto, vamos a analizar los supuestos en los que el art. 5 de la Ley 37/1992 reputa como empresarios o profesionales a una serie de sujetos, entre los que habrán de comprenderse los entes locales.

Así, la letra a) del número Uno, define como empresarios o profesionales los que realicen actividades empresariales o profesionales, definiéndose las mismas en el número Dos como las que impliquen la ordenación de medios materiales o humanos, por cuenta propia, lo que implica asunción de los riesgos derivados de la actividad, y con la finalidad de intervenir en el mercado. De esta forma, se ha pretendido extender el campo de aplicación del impuesto a todas las actividades económicas posibles por razones de neutralidad, aunque existen supuestos en que, por no darse estas notas, no se producirá la sujeción al impuesto, como ocurre con las actividades realizadas por las comunidades de propietarios. Tampoco se produce la sujeción al impuesto cuando se realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, aunque este aspecto lo matizaremos posteriormente. Por tanto, siempre que se lleve a cabo esta ordenación de medios personales y/o materiales, las operaciones realizadas por los entes locales quedarán sujetas al impuesto, salvo que se lleve a cabo directamente sin contraprestación o mediante contraprestación de carácter tributario, en cuyo caso se aplica el supuesto de no sujeción que recoge el art. 7.8 de la Ley 37/1992.

En la letra b) del art. 5.Uno de la Ley 37/1992 se definen como empresarios o profesionales a las sociedades mercantiles. Ahora bien, respecto a las de carácter local, cuando se den una serie de requisitos en sus relaciones internas con la Entidad local, se considerará que estamos ante operaciones no sujetas, lo que será objeto de estudio en el epígrafe correspondiente a las formas de gestión de los servicios públicos.

En la letra c) del art. 5.Uno de la actual Ley del IVA se otorga la condición de empresario o profesional a los que realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal, con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo; y en

particular se consideran como tales los arrendadores de bienes. De esta manera se produce la transposición a nuestro Derecho interno del art. 9.1, 2º párrafo de la Directiva 2006/112/CE. Al objeto del cumplimiento de los principios de generalidad y neutralidad, el término “explotación” se interpreta de una manera muy amplia. Además, en cuanto a la continuidad, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha determinado que la continuidad se predica de la explotación, con independencia de que los ingresos se produzcan de una vez o de forma periódica. En todo caso, en cuanto al cumplimiento de este requisito, lo veremos más detenidamente en el epígrafe dedicado al arrendamiento de bienes.

En la letra d) del art. 5.Uno de la Ley 37/1992 se consideran como empresarios o profesionales los que efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones. Esta posibilidad se recoge en el art. 12 de la Directiva 2006/112/CE, en cuanto se faculta a los Estados miembros para que sometan a tributación determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título ocasional. En nuestro ordenamiento, para otorgar la condición de empresario o profesional, se exige que la finalidad de las actuaciones sea la venta, adjudicación o cesión posterior<sup>101</sup>. El motivo de la inclusión de un precepto de estas características, se debe al respeto al principio de neutralidad, ya que en el proceso de “producción de edificaciones” pueden participar personas físicas que, por no ser consideradas empresarias, romperían la cadena de deducciones del impuesto. El estudio de los supuestos en que, por aplicación de este precepto, se considera que las Entidades locales actúan como empresarias, así como las actividades que, realizadas en este ámbito, por considerarse que se realizan en el ejercicio de funciones públicas, no van a quedar sujetas al impuesto, se realiza en el epígrafe dedicado a la actividad urbanizadora de las Entidades locales.

Por último, en la letra e) del art. 5.Dos de la actual Ley del IVA, se van a incluir quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos, exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el art. 25, apartados 1 y 2 de la Ley 37/1992. Ahora bien, por no ser esta actividad típica de los entes locales, no entraremos en su estudio, así como tampoco en los supuestos que dichas entregas van a quedar exentas.

#### **e) Carácter independiente de la actuación del sujeto pasivo.**

El art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE exige a los sujetos pasivos del impuesto la realización de su actividad económica con “carácter independiente” para que puedan ser considerados como tales; completándose con el art. 10, en el sentido de que, se determinará que las actividades se prestan con

---

<sup>101</sup> Por lo que, cuando el destino sea el uso propio del urbanizador, éste no será considerado empresario a efectos del IVA.

carácter independiente en función de las condiciones laborales, retributivas y la responsabilidad del empresario<sup>102</sup>. A este respecto, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha pronunciado en la Sentencia de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85 y en la de 25 de julio de 1991, Asunto 202/90.

En este último pronunciamiento, el Tribunal analizó la sujeción al impuesto de los servicios prestados por los recaudadores municipales a favor del Ayuntamiento de Sevilla, manifestando que, si bien en su actuación, dichas personas mantenían lazos evidentes con el ente territorial, fundamentados en la impartición por éste de instrucciones o el ejercicio de un control disciplinario; tales circunstancias no eran suficientes para considerar una relación de dependencia empleador-empleado, que implicara la no sujeción de los servicios de recaudación prestados. El hecho decisivo, en opinión del Tribunal, es que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida que el beneficio que obtienen trae causa, no sólo del premio de cobranza que le abona el Ayuntamiento de Sevilla en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad.

A un resultado similar llegó el Tribunal en el Asunto C-235/85, donde analizó la sujeción de los servicios prestados por los notarios en Holanda. En esta Sentencia concluye el Tribunal que la actividad ejercida por los notarios holandeses no se efectúa en calidad de órganos de Derecho público, puesto que no están integrados en la organización de la Administración pública, sino que constituye el ejercicio de una actividad económica independiente llevada a cabo en el marco de una profesión liberal. Sin embargo, en nuestro país la solución respecto a los servicios prestados por determinados profesionales ha sido distinta, en función de las relaciones que se establecen con los órganos de Derecho público. A este respecto, se considera que los servicios prestados por los registradores de la propiedad en el ejercicio de sus funciones de liquidadores de tributos, no están sujetos al IVA<sup>103</sup>. Ahora bien, la Comisión ha entendido que estos servicios se encuentran sujetos al IVA, por lo que ha emitido un dictamen motivado al objeto de que se consideren sujetos al IVA la prestación de estos servicios (referencia IP/06/1815).

---

<sup>102</sup> «La condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario».

<sup>103</sup> St. de la AN de 17 de marzo de 2004. En esta Sentencia se recoge que los servicios que prestan son distintos a los que realizan los recaudadores municipales, ya que los producidos por los liquidadores, tienen sustancia íntegramente jurídico-administrativa, imposible de producir si no fuera porque no tuviesen la cualidad de auténticos órganos administrativos de la Administración de la que dependen (la autónoma tras la cesión de competencias) y de la que deriva la atribución del ejercicio de la referida competencia. Además, se considera que en estos supuestos se realiza la prestación directa del servicio por la Comunidad Autónoma, como exige el art. 7.8 de la Ley 37/1992 –en este sentido, St. del TS de 3 de julio de 2006–.

Por tanto, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios que prestan a las Entidades locales sus entidades dependientes –organismos autónomos, sociedades mercantiles y entidades públicas empresariales- hay que analizar la relación de independencia que exige la Ley para determinar que se produce una operación sujeta a gravamen por IVA.

En cuanto a las sociedades de capital íntegramente local, resulta muy cuestionable que esta independencia realmente exista respecto al ente local creador, ya que el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales recoge, en el art. 92, que la Corporación, actuando en sus funciones de Junta General de la Empresa, tendrá, entre otras facultades, la de nombrar al Consejo de Administración. Además, la Corporación viene obligada a realizar otras actuaciones en relación a las sociedades creadas, de forma que el art. 103.2 del RDLeg. 781/1986 establece que *«cuando las pérdidas excedan de la mitad del capital social será obligatoria la disolución de la Sociedad, y la Corporación resolverá sobre la continuidad y forma de prestación del servicio»*. En este sentido, un elemento indicativo es la responsabilidad de la Entidad local por las deudas que contraigan sus sociedades mercantiles. La Dirección General de Tributos ha considerado que, por no darse este requisito, cuando se cumplan una serie de condiciones, los servicios prestados por organismos autónomos y sociedades mercantiles a su ente creador, no están sujetos al impuesto, tal y como veremos en el epígrafe dedicado a las formas de gestión de los servicios públicos.

#### **f) Realización de las operaciones en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.**

Esta exigencia es un elemento fundamental para determinar si resulta de aplicación el tributo, puesto que aún dándose el resto de los requisitos, el sujeto pasivo debe actuar en el desarrollo de este tipo de actividad para que resulte de aplicación el IVA. En el ámbito de las Administraciones públicas, será fundamental determinar, dentro del amplio abanico de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realizan, cuáles de ellas se llevan a cabo en el ejercicio de una actividad empresarial, o por el contrario, se realizan en el ejercicio de funciones públicas, en cuyo caso no se establece la sujeción al impuesto, en virtud del art. 13 de la Directiva 2006/112/CE.

Además, la consecuencia fundamental cuando se actúa al margen del desarrollo de una actividad empresarial, es que el sujeto se presenta como un consumidor final, siendo quien debe soportar la carga económica del impuesto, y sin que pueda a su vez repercutirlo, por lo que el IVA soportado formará parte del precio de adquisición de sus bienes y servicios.

En este sentido, el art. 2.1 de la Directiva 2006/112/CE recoge que están sujetas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título



oneroso por un sujeto pasivo *que actúe como tal*, por tanto en el desarrollo de una actividad empresarial, tal y como se ha recogido en la transposición de dicho artículo que se ha realizado a través del art. 4 de la Ley 37/1992. Además, en el apartado Dos, se recogen dos supuestos en los que se entiende que las operaciones se han realizado, en todo caso en el seno de una actividad empresarial o profesional, en cuanto son las desarrolladas por las sociedades mercantiles y las transmisiones o cesiones de bienes o derechos integrados en el patrimonio empresarial del sujeto pasivo (por lo que las entregas en subasta pública quedarán o no sujetas al impuesto en función de que el bien pertenezca o no a dicho patrimonio). En cuanto a las sociedades mercantiles, por la presunción de ejercicio de actividades empresariales, se ha venido defendiendo, respecto a aquellas dependientes de las Entidades locales, que sus operaciones estaban sujetas al impuesto, aunque los destinatarios fueran los entes públicos que las crearon. Ahora bien, recientemente la Dirección General de Tributos ha modificado su doctrina, en el sentido de considerar que, por actuar como un órgano técnico-jurídico del mismo, sus operaciones no están sujetas al impuesto.

En relación a las cesiones de bienes o derechos integrados en el patrimonio empresarial de las Entidades locales, la Dirección General de Tributos ha elaborado una doctrina de aplicación a las Administraciones públicas, por la que se determina que estas operaciones están sujetas al impuesto. Ahora bien, al igual que hemos visto en el párrafo anterior, recientemente se ha modificado esta doctrina, en el sentido de considerar que las cesiones a entes dependientes íntegramente participados no están sujetos al impuesto, por considerar que se realizan al margen del desarrollo de una actividad empresarial.

Ahora bien, aún cuando se cumplan estas circunstancias, hay que tener en cuenta que el legislador ha incluido en el art. 7 una serie de supuestos de no sujeción, en algunos de los cuales se dan los requisitos vistos anteriormente, pero que se ha decidido que no queden sujetos a tributación.

Respecto a las fundaciones, habrá que determinar si en el ejercicio de sus actividades se dan los requisitos para aplicar la sujeción determinada en el art. 5 de la Ley 37/1992<sup>104</sup>.

#### **g) Carácter oneroso.**

Como vimos al inicio del presente epígrafe, para que una entrega de bienes o prestación de servicios entre en el ámbito de aplicación del IVA se

---

<sup>104</sup> En la Consulta de 15 de abril de 2004 (Nº 0989-04) se recoge el supuesto de una fundación sin ánimo de lucro a la que le resulta de aplicación la anterior Ley 30/1994 (sustituida por la Ley 49/2002) y que se dedica al desarrollo de proyectos de investigación y estudios sobre seguridad en el automóvil sin que efectúe ninguna actividad mercantil que genere ingresos.

requiere el cumplimiento de una serie de requisitos. Una vez analizado que estemos ante una operación sujeta al impuesto, la misma tiene que producirse con carácter oneroso. La exigencia de este requisito responde al principio de generalidad, por lo que, en principio, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título gratuito no se consideran sujetas al impuesto, puesto que se entiende que no existe valor añadido gravable en la misma.

El requisito de la onerosidad se exige en el art. 2 de la Directiva 2006/112/CE, el cual ha sido interpretado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>105</sup> exigiendo, para su consideración como operación sujeta al impuesto, que tiene que existir 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. En base a esta argumentación, la Dirección General de Tributos ha determinado la no sujeción de las cantidades que perciben de forma voluntaria quienes aparcan sus vehículos en determinadas áreas<sup>106</sup>, o la celebración de determinados contratos de patrocinio<sup>107</sup>.

De acuerdo con los criterios sentados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, para que exista este vínculo directo tienen que cumplirse las siguientes condiciones:

1. Entre el servicio prestado y la contraprestación recibida tiene que existir una relación directa. En tal sentido, se establece la sujeción al impuesto por las cuotas anuales pagadas por los miembros de una asociación por el derecho a disfrutar de unas determinadas prestaciones, aunque las mismas efectivamente no se disfruten<sup>108</sup>. Y además, se dará este requisito aunque no se obtenga lucro alguno en la operación<sup>109</sup>. En este aspecto tenemos que recordar la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo<sup>110</sup> que recoge que no debe confundirse la naturaleza

---

<sup>105</sup> En la St. de 3 de marzo de 1994, *Tolsma*, Asunto C-16/93. El Sr. Tolsma tocaba el organillo en la vía pública recibiendo donativos por sus actuaciones, los cuales se efectuaban de forma voluntaria, por lo que el TJCE resolvió que no resultaba una operación con carácter oneroso a efectos del impuesto.

<sup>106</sup> Consulta de 19 de febrero 2001 (Nº 0326-01).

<sup>107</sup> Consulta de 18 de septiembre de 2001 (Nº 1695-01).

<sup>108</sup> En este sentido, la St. del TJCE de 21 de marzo de 2002, *Kennemer Golf*, Asunto C-174/00, en relación a las cuotas pagadas a una asociación deportiva por sus miembros para el disfrute de sus instalaciones.

<sup>109</sup> Consulta de 20 de octubre de 1999 (Nº 1910-99) respecto a la cesión por un Ayuntamiento de un funcionario a una sociedad mercantil de capital mixto por el que únicamente percibe el coste de personal de dicho funcionario.

<sup>110</sup> St. de 23 de junio de 2004, donde se recoge que las actividades prestadas por las Entidades de Conservación Urbanística se encuentran sujetas al impuesto.

empresarial de una persona física o jurídica con el ánimo de lucro a efectos de considerar quien es sujeto pasivo del IVA.

2. La contraprestación debe poder expresarse en dinero o ser susceptible de evaluación monetaria.
3. Dicha contraprestación debe reflejar un valor subjetivo, ya que como veremos posteriormente en el epígrafe destinado a la determinación de la base imponible, ésta se cuantifica por la contraprestación obtenida efectivamente, y no en base a criterios objetivos (salvo en los supuestos en que dicha posibilidad esté específicamente prevista). Por tanto, una prestación por la que no se obtiene una contraprestación subjetiva, no constituye una prestación a título oneroso.
4. Tiene que reportar un beneficio directo para el acreedor de la operación. Por darse esta circunstancia, se consideran sujetas al impuesto incluso las operaciones de no hacer, como hemos visto anteriormente. Por el contrario, cuando no se genera una utilidad para un ente público que realiza la operación, la contraprestación no está sujeta al impuesto. Por no darse este requisito, no están sujetas al impuesto las operaciones consistentes en construcciones de infraestructuras sobre suelo no urbano, en cuanto tienen por destinatarios a los potenciales usuarios de dichas infraestructuras, y por ello son difícilmente identificables<sup>111</sup>, sin que le reporte, por otra parte, ningún acto de consumo materializado en la obtención de una ventaja o provecho propio por parte de los propietarios del suelo.

#### **h) Realización de actividades exclusivamente a título gratuito.**

Como hemos visto anteriormente, el art. 5.Uno recoge que no tienen la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito<sup>112</sup>. Para la interpretación de este requisito, hay que tener en cuenta que no se producirá si, en todo caso, de acuerdo con el número Dos, del artículo mencionado, se producen actividades empresariales o profesionales, aunque se financien con donativos u otras aportaciones que se reciban de terceros distintos de los destinatarios de las operaciones<sup>113</sup>. Tampoco se considera que se realizan a

---

<sup>111</sup> En este sentido la Consulta de 12 de diciembre de 2006 (Nº V2482-06), respecto al abono efectuado por propietarios de suelo urbanizable a la gerencia municipal de un Ayuntamiento para la construcción de sistemas generales, equipamientos e infraestructuras sobre dicho suelo.

<sup>112</sup> A la DGT se planteó el supuesto de una asociación religiosa que distribuía gratuitamente libros a sus feligreses recibidos desde la sede en otro Estado miembro, sin contraprestación.

<sup>113</sup> Consulta de la DGT de 4 de mayo de 2005 (Nº 0179-05), respecto a una fundación que recibe donaciones de particulares y de empresas, y Consulta de la DGT de 20 de septiembre de 2004 (Nº 1743-04) respecto a una asociación sin ánimo de lucro que gestionaba la rehabilitación de edificaciones

título gratuito, las operaciones prestadas por otro tipo de entidades que reciben subvenciones vinculadas al precio, y que tendrá consecuencias, por tanto, para declarar la condición de empresarios o profesionales por las actividades desarrolladas por organismos autónomos y consorcios. Esto lo veremos en el epígrafe destinado a las formas de prestación de servicios públicos.

Ahora bien, existe una excepción para determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios, que se denominan autoconsumos, en los que el legislador ha considerado que sí existe un valor añadido que debe ser objeto de gravamen.

### **i) Finalidad.**

La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad, en virtud del art. 4.Tres de la Ley 37/1992, previsión establecida por el legislador al objeto de que no quede fuera del ámbito de aplicación del impuesto ninguna operación que deba ser gravada. Ahora bien, en la interpretación de este requisito, hemos de tener en cuenta que se aplicará una vez que la operación se considere que queda sujeta al IVA. Por tanto, cuando una operación se realice por un ente público en el ejercicio de sus funciones públicas, sí es importante la finalidad, porque, si se dan el resto de los requisitos establecidos en el art. 7.8 de la Ley del impuesto, la operación no queda sujeta al mismo.

### **j) Carácter habitual u ocasional.**

Se consideran operaciones sujetas, según la definición contenida en el art. 4 de la Ley 37/1992, tanto las realizadas con carácter habitual, como las ocasionales.

En la Memoria del Proyecto de Ley que dio lugar a la Ley 30/1985<sup>114</sup>, se recogió que la habitualidad es una nota que caracteriza subjetivamente al empresario o profesional pero, una vez definido éste, todas las operaciones que realice en el ámbito de su actividad, aunque sean ocasionalmente, serán operaciones sujetas. Sin embargo, la Dirección General de Tributos mantuvo en diversos pronunciamientos que la realización de actividades esporádicas, no se encontraba sujeta al impuesto<sup>115</sup>.

---

situadas en un polígono, pero por cuya actividad recibía las cuotas determinadas en los estatutos de la asociación.

<sup>114</sup> Así lo recoge ABELLA POBLET, E.; *Manual del IVA*; Wolters Kluwer España, S.A. 3<sup>a</sup> Edición, Madrid. 2006.

<sup>115</sup> Consulta vinculante de la DGT de 30 de diciembre de 1985 respecto al servicio prestado por un entrevistador esporádico o las ventas ocasionales de solares, efectuadas aisladamente y al margen del ejercicio de una actividad empresarial –Consulta vinculante de 23 de junio de 1987- o entrega de un solar, efectuada por una Comunidad de Religiosas, que no realiza actividad empresarial –Consulta de 10 de octubre de 1988-.

Además, de la Ley actual ha desaparecido, al no recogerse en el art. 5.1.a), la nota de habitualidad como definitoria del empresario o profesional, que antes se presumía siempre en el caso de las sociedades mercantiles, y también se presumía en ciertos casos, hasta llegar a calificarse como empresario a todo aquel que realizaba determinadas operaciones ocasionales. Ahora bien, en todo caso, el art. 5 de la Ley del IVA va a considerar como empresarios o profesionales, a quienes realicen una operación que suponga la ordenación de un conjunto de medios materiales y humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios; por lo que únicamente cuando este requisito no exista, nos podemos plantear que la realización de operaciones con carácter puntual no supondrá una operación sujeta a IVA, como puede ser la elaboración de un dictamen jurídico en la participación de un seminario<sup>116</sup>.

Por tanto, no será requisito suficiente para determinar que no se encuentra sujeta al impuesto una operación realizada por una Entidad local, el hecho de que la operación se realice ocasionalmente –venta de un terreno–, sino que habrá de tenerse en cuenta si, con la realización de esta operación se produce una intervención en el mercado, determinación cuya complejidad veremos más adelante.

## **2.- Operaciones principales y accesorias.**

### **a) Introducción.**

La cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar la sujeción o no al impuesto, como el lugar de realización de las operaciones, la aplicación del tipo impositivo (ya que puede ser el general o los reducidos) o la aplicación de disposiciones relativas a la exención previstas por la legislación.

---

<sup>116</sup> Informe de la IGAE de 8 de septiembre de 2005, respecto a la participación de los ponentes en el seminario sobre “Aspectos de las modificaciones de la Constitución” donde la IGAE recoge que no implicaría una ordenación de factores por cuenta propia en el sentido previsto por la legislación tributaria, en la medida en que los ponentes no vinieran ejerciendo ya actividades económicas y participaran en el seminario como un servicio más de los que prestaría en el seno de esa actividad, o bien asumieran funciones de organización o una participación en los resultados que pudieran derivarse de dicha celebración, por lo que sus retribuciones tendrían la consideración de rendimientos del trabajo, no resultando aplicable el IVA. Tampoco es exigible la expedición de una factura en los términos del Reglamento de facturación. En estos supuestos, el acreedor deberá emitir un “documento equivalente” en el que básicamente se señalen los mismos elementos incluidos en una factura, a excepción del IVA y de la numeración.

## **b) Análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.**

El concepto de lo accesorio aparece habitualmente en la legislación de IVA, siendo por su propia naturaleza un concepto jurídico indeterminado, que ha de apreciarse caso por caso, en función de las circunstancias que concurren y de los efectos a los que se esté realizando la valoración.

A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ha puesto de manifiesto que<sup>117</sup> procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate. Además<sup>118</sup>, del actual apartado 1 del art. 2 de la Directiva 2006/112/CE, se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra parte, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Por tanto, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

Hay que señalar que se trata de una prestación única cuando uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias cuando no constituyen para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador<sup>119</sup>. El hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias se desprende que los clientes entienden que adquieren dos prestaciones distintas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a cada una de las prestaciones.

Esta cuestión va a quedar resuelta de forma que, cuando se trate de un mismo destinatario, la prestación de servicios que tenga carácter accesorio no tributará de manera autónoma e independiente por el IVA, sino que seguirá el régimen de tributación por dicho impuesto que corresponda a la operación principal de la que dependa. Por tanto, la prestación accesorio va a compartir el mismo trato fiscal que la prestación principal.

---

<sup>117</sup> St. de 2 de mayo de 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, Asunto C-231/94.

<sup>118</sup> En la St. de 25 de febrero de 1999, *Card Protection Plan*, Asunto C-349/96, en la que se valoraba la tributación a los efectos del IVA de los servicios prestados por una compañía que ofrecía a sus clientes diversas prestaciones o indemnizaciones ante una serie de eventualidades que pudieran derivarse de la utilización de tarjetas de crédito. Estas prestaciones se complementaban con otros servicios tales como la llevanza de un registro informático de las tarjetas de los clientes o un servicio telefónico para solventar los problemas que se pudieran presentar.

<sup>119</sup> St. de 22 de octubre de 1998, *Madgett y Baldwin*, Asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97.

### c) Regulación en la Ley 37/1992.

De acuerdo con el apartado Dos del art. 79 de la Ley 37/1992 la base imponible se determina en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados, salvo cuando se trate de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto; en la práctica, va a significar que el régimen aplicable a la operación principal, tanto en los supuestos de no sujeción, como de exención o aplicación del tipo de gravamen, se aplicará igualmente a las prestaciones accesorias<sup>120</sup>.

Este régimen resulta de aplicación igualmente a las Entidades locales, habiéndose manifestado la Dirección General de Tributos en los supuestos en que se lleven a cabo cursos de formación, así como organización y coordinación de los mismos; estando la mencionada formación exenta del tributo por darse las condiciones legalmente requeridas para ello, y también el resto de las actividades mencionadas<sup>121</sup>. La misma interpretación tenemos que aplicarla en el supuesto de las prestaciones accesorias relacionadas con la práctica del deporte<sup>122</sup>.

Asimismo, las actividades derivadas del otorgamiento de concesiones administrativas, en las que se establece que los entes públicos cobran a los concesionarios determinados importes en concepto de suministros de agua, gas, electricidad y teléfono que corresponden a consumos materialmente efectuados por el concesionario, pero que son facturados a tales entidades por las compañías suministradoras con las que tienen contratados los referidos suministros; el supuesto de no sujeción previsto en el art. 7.9 de la Ley 37/1992, comprende también las prestaciones accesorias tales como los referidos suministros<sup>123</sup>.

---

<sup>120</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 15 de julio de 1997 (Nº 1581-97), determina la aplicación del tipo general a diversas prestaciones contratadas por un Ayuntamiento en la organización de fiestas populares. En dicha Consulta se recoge «...la entidad consultante se compromete a prestar al Ayuntamiento de Madrid un servicio complejo que tiene por objeto la organización y desarrollo de ciertas fiestas populares y el mantenimiento de la infraestructura necesaria para las mismas. Se trata de un servicio específico, que presenta una caracterización propia y que debe ser considerado, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, como un todo unitario, sin perjuicio de que en el mismo se incluyan diversos aspectos, tales como actuaciones musicales, parque infantil, fuegos artificiales, etc.».

<sup>121</sup> Consulta de la DGT de 6 de marzo de 2003 (Nº 0358-03).

<sup>122</sup> Consulta de la DGT de 21 de septiembre de 2007 (Nº V1955-07), en relación a las actividades de alquiler del equipo y el transporte por cable realizadas en una estación de esquí explotada por una Diputación Provincial, que se considera exenta por ser una prestación accesoria de la práctica del deporte, actividad exenta en virtud del art. 20.Uno.13 de la Ley 37/1992.

<sup>123</sup> Este es el supuesto que se recoge en la Consulta de la DGT de 8 de mayo de 2006 (Nº V0867-06), en el que, por no haber cambiado la titularidad del contrato de suministro de energía eléctrica, el Ayuntamiento satisface dichos gastos correspondientes a la concesión administrativa y posteriormente lo repercute al concesionario. En todo caso, dado que el art. 92 de la Ley 37/1992 determina como requisito necesario para el nacimiento y ejercicio del derecho a deducir que las cuotas de IVA hayan sido

Otros supuestos considerados por la Dirección General de Tributos como prestaciones independientes son el alquiler de una sala de prensa y donde se ofrecen otros servicios de catering o audiovisuales<sup>124</sup>.

Ahora bien, en la Ley 37/1992, se recogen una serie de supuestos en los que se considera que se trata de prestaciones únicas, como ocurre con las aeronaves o a las que se aplique el régimen de agencias de viajes. En este sentido, la Dirección General de Tributos ha emitido la Resolución 5/2004, de 23 de diciembre<sup>125</sup>, aclarando que la utilización de sistemas de mezcla, máquinas expendedoras, grifos específicos o elementos de frío o de conservación para el correcto mantenimiento y dispensación de las bebidas o productos, no son percibidos como servicios independientes por sus destinatarios, sino como el medio para disfrutar en las mejores condiciones del consumo de las citadas bebidas o productos<sup>126</sup>. Por el contrario, en otros supuestos considera que se trata de prestaciones accesorias, como ocurre con la actividad de alimentación, cuando se preste conjuntamente con la de asistencia social, como recoge el art. 20.Uno.8 de la Ley 37/1992, o las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionados con la educación y guardería del art. 20.Uno.9 de la actual Ley del IVA.

---

soportadas por repercusión directa por el empresario, el concesionario no podrá deducir las cuotas que se le hubiese repercutido al Ayuntamiento.

<sup>124</sup> Consultas de 19 de octubre de 2005 (Nº V2149-05) y 24 de enero de 2007 (Nº V0180-07).

<sup>125</sup> Relativa al tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la cesión, efectuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionados con la venta o distribución de dichos productos o bebidas.

<sup>126</sup> Además, en la citada Resolución se añade que: *«De esta manera, la cesión de dichos elementos carece de sentido si no es en relación con la venta o distribución de las bebidas o productos alimenticios comercializadas por quienes efectúan la cesión de los mismos. Así ocurre, en particular, cuando los referidos elementos son identificados con los nombres o logotipos de las marcas de dichas bebidas o cuando concurren requisitos o elementos técnicos en los mismos que impiden su utilización en la comercialización de productos distintos.*

*En consecuencia, no cabe dar a dichas operaciones un tratamiento distinto del correspondiente a las operaciones principales de venta de bebidas o productos alimenticios efectuadas entre los fabricantes o distribuidores de los mismos y sus destinatarios, debiendo entenderse que, en realidad, se ha realizado una única operación: la venta de bebidas o productos alimenticios para cuya distribución se utiliza el elemento cedido. La base imponible del tributo y el tipo impositivo aplicable a la misma serán, por tanto, la contraprestación de la venta de bebidas o productos alimenticios y el correspondiente a dichas bebidas o productos alimenticios en función de su naturaleza, respectivamente.*

*Por tanto, cuando las referidas operaciones, realizadas a título gratuito, se llevan a cabo para servir a los fines propios de la empresa, cabe deducir que las mismas no están sujetas al tributo».*



### **3.- Lugar de realización del hecho imponible.**

#### **a) Introducción.**

El lugar de realización del hecho imponible es esencial para la aplicación de cualquier tributo, en cuando el lugar va a determinar el ámbito territorial y a los sujetos o relaciones jurídicas de aplicación. Este aspecto presenta una especial relevancia en el IVA, pues se trata de un tributo armonizado en el ámbito comunitario, cuyas disposiciones deben ser asumidas por la normativa de los Estados miembros. Con la armonización de los puntos de conexión se busca la consecución de los objetivos de neutralidad fiscal, al objeto de evitar supuestos de doble imposición así como situaciones en que no se graven operaciones en ningún Estado que se encuentren incluidas dentro del hecho imponible.

En primer lugar, hay que tener en cuenta que en la actualidad sigue aplicándose el denominado “régimen transitorio” que supone la tributación en destino, cuyo estudio se realiza en el epígrafe destinado a la evolución histórica del impuesto. En segundo lugar, en la descripción del hecho imponible que realiza el art. 2 de la Directiva 2006/112/CE se alude al principio de territorialidad, en cuanto incluye dentro de su ámbito de aplicación, a las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal, las adquisiciones intracomunitarias de bienes, y las importaciones de bienes<sup>127</sup>. Por su parte, el ámbito de aplicación del impuesto se estudia en un epígrafe específico del presente trabajo.

Con la actual redacción del art. 5 de la Directiva Comunitaria, ya no se define el concepto “interior del país” que se recogía en el art. 3.2 de la Sexta Directiva, sino “territorio de un Estado miembro”, aunque en todo caso se remite al art. 299 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, con exclusión de los territorios que se recogen en el art. 6, y en lo que afecta a nuestro país, quedan excluidas las Islas Canarias (aunque forman parte del territorio aduanero de la Comunidad) y Ceuta y Melilla.

Las reglas de localización del hecho imponible determinan que, una cierta operación, aún dándose los requisitos vistos anteriormente, quede sujeta o no al impuesto español, por lo que estas reglas son la manifestación del ámbito espacial del hecho imponible. En el supuesto de que la operación no se considere realizada en el territorio de aplicación del impuesto (en adelante TAI), no significa que no quede sujeta en ningún caso, sino que habrá de estarse a la normativa del país dónde se considere realizada para determinar su régimen

---

<sup>127</sup> En todo caso hemos de tener en cuenta que la jurisprudencia del TJCE ha considerado que quedarían fuera de aplicación de la normativa comunitaria las operaciones cuya importación y comercialización está prohibida en la Comunidad, tales como el tráfico de estupefacientes (St. Asuntos 269/86 y 289/86) o la importación de moneda falsa (St. de 6 de diciembre de 1990).

de tributación, teniendo en cuenta, en todo caso, que cuando hacemos referencia al TAI es de aplicación a la Península y a las Islas Baleares, puesto que en Canarias, Ceuta y Melilla se aplican sus respectivos impuestos sobre el consumo. Ahora bien, dentro del TAI habrá que ver si, por las reglas de localización, se realizan dentro del territorio común o en Navarra o País Vasco, para fijar la Administración tributaria correspondiente a la exacción. Además, cuando hacemos referencia al IVA vigente en otros países, nos referimos al impuesto sobre el volumen de negocios armonizado vigente en el respectivo país, aunque no se denomine propiamente “IVA”.

Como premisa, debemos partir de que las operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, definido en el art. 3 de la Ley 37/1992, quedarían sujetas al mismo, mientras que las que no se realicen en él, no estarán sujetas. En todo caso, la Directiva 2006/112/CE va a ir determinando, operación por operación, el lugar donde las mismas se entienden realizadas. Estas normas resultan asimismo de aplicación a las Entidades locales, y aunque si bien la mayoría de sus entregas de bienes y prestación de servicios se van a realizar en el ámbito territorial en el que ejercen sus competencias; cada vez más se están adquiriendo más bienes o servicios fuera del TAI, mientras que a su vez, se están realizando por los entes locales operaciones fuera de dicho territorio. En estas circunstancias, pueden plantearse algunos supuestos problemáticos, por lo que haremos una breve exposición de este tema, remitiéndonos al epígrafe correspondiente a las operaciones intracomunitarias respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas con un tercero residente en otro Estado miembro.

Además, hemos de tener en cuenta que, en primer lugar, tendremos que diferenciar, de acuerdo con los arts. 8 y 11 de la Ley 37/1992, si la operación es una entrega de bienes o prestación de servicios, al objeto de aplicar las normas de localización del hecho imponible. Y una vez que se determine si la operación se realiza en el TAI, se aplicarán todas las normas de la Ley 37/1992, incluida la presunción de que en la oferta formulada ante una Administración pública se encuentra incluido el IVA cuando se formule por empresarios o profesionales, establecidos o no en el TAI<sup>128</sup>, así como la

---

<sup>128</sup> Consulta de la DGT de 26 de julio de 2005 (Nº V1606-05). En este sentido, además, hay que tener en cuenta que así se recoge expresamente en la Resolución 6/1997, de 10 de julio, de la DGT sobre aplicación del IVA en los contratos del Estado y otras Administraciones públicas relativos a bienes o servicios suministrados desde el extranjero. En la Instrucción Octava se recoge que *«en relación con las prestaciones de servicios cuyos destinatarios sean Entes Públicos, debe entenderse aplicable la regla de inclusión del Impuesto en la oferta realizada, contenida en el citado artículo 88 de la Ley, cuando los servicios se entiendan prestados en el ámbito espacial del Impuesto y se efectúen por empresarios o profesionales, establecidos o no en el territorio de aplicación del Impuesto, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional»*. Ahora bien, sólo cuando la prestación se entienda efectuada en el territorio de aplicación del impuesto será aplicable la normativa española, en especial en cuanto al sujeto pasivo y repercusión del impuesto; pero si la operación se entendiera realizada en otro territorio, sería aplicable su propia normativa, que puede no contener las mismas reglas en esta materia.

moneda en que se expresarán las operaciones<sup>129</sup>. En todo caso, nos vamos a referir a los supuestos que resultan más conflictivos para las Entidades locales en función de las operaciones que realizan<sup>130</sup>.

En cuanto a la transposición que ha realizado nuestro Derecho interno de la normativa comunitaria y de la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y que a continuación iremos desgranando, podemos afirmar que en gran medida se ha producido esta traslación. Existen algunos aspectos puntuales de distanciamiento, porque provienen de imprecisiones técnicas de la propia normativa comunitaria, pero que en todo caso no pueden ocasionar distorsiones en la competencia ni otros efectos opuestos a los objetivos perseguidos por el proceso de armonización fiscal. En algunas ocasiones, el legislador español no ha querido utilizar la posibilidad de establecer excepciones a la aplicación de reglas concretas de localización, y en otros casos ha ampliado la enumeración de entregas de bienes o prestaciones de servicios que habrían de someterse a reglas especiales de localización. En relación a las operaciones intracomunitarias, ha acogido perfectamente el contenido establecido en la normativa comunitaria, aunque incluyendo algunos aspectos de este comercio dentro de las operaciones interiores.

Además, la determinación del lugar de realización del hecho imponible va a tener una importancia crucial respecto a las cuotas soportadas, de forma que las que hayan sido repercutidas en concepto de IVA en otros Estados miembros de la Unión Europea, no podrán deducirse en las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración española. Dichas cuotas sólo podrían ser recuperadas con arreglo a los procedimientos previstos al efecto por la normativa del país comunitario que en cada caso se trate.

## **b) Lugar de realización de las entregas de bienes.**

### **1. Regla general en las entregas de bienes muebles.**

El art. 31 de la Directiva 2006/112/CE establece la regla general de que el lugar de la entrega será aquel en que los bienes se hallen en el momento de la entrega, estableciéndose a continuación en el articulado de la mencionada Directiva varias reglas especiales. El término entrega hay que entenderlo como “puesta a disposición” tal y como lo hemos definido en el epígrafe destinado a

---

<sup>129</sup> A estos efectos, el art. 10 del Reglamento de facturación exige que la moneda se exprese en euros, remitiéndose al art. 79. Once de la Ley 37/1992 que determina que «en las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisa distintas de las españolas, se aplicará el tipo de cambio vendedor, fijado por el Banco de España, que esté vigente en el momento del devengo».

<sup>130</sup> Y por tanto, en entregas de bienes, no nos referiremos a las entregas de bienes que se efectúen a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte realizada en el interior de la Comunidad, y en las prestaciones de servicios, las referencias al servicio de transporte y los servicios de mediación en nombre y por cuenta de terceros.

la entrega de bienes en las operaciones interiores. La primera regla especial se recoge en el art. 32, en cuanto los bienes deban ser objeto de expedición o transporte; el lugar en que se entiende realizada la actividad será donde los mismos se encuentren en el momento de la iniciación de las operaciones anteriores. A su vez, esta regla especial presenta una serie de excepciones, entre las que destacamos la recogida en el art. 36, ya que no se aplicará cuando los bienes deban ser objeto de instalación o montaje.

La normativa española, va a distinguir una regla general y varias especiales. De acuerdo con lo establecido en el art. 68 de la actual Ley del IVA, se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, o incluso en estos casos, si se trata de bienes corporales y el transporte se realiza en dicho territorio o son objeto de importación desde un país tercero, de acuerdo con lo establecido en los arts. 32 y 33 de la Directiva 2006/112/CE. Por tanto, de ser necesario el transporte, la entrega se entenderá realizada en el lugar donde los bienes se encuentren cuando se inicie la expedición o el transporte. En el ámbito de las compraventas internacionales, habrá que tener en cuenta si el gasto del transporte lo asume el vendedor o el comprador, en cuyo caso se entiende que la entrega se produce en el TAI si asume el riesgo de la pérdida del bien.

Por tanto, en la adquisición de bienes corporales que realicen las Entidades locales, hay que tener en cuenta que si se ponen a disposición en su ámbito territorial, el sujeto pasivo será el que entrega el bien, y si además el ente local actúa como consumidor final, no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo<sup>131</sup>.

## **2. Bienes que han de ser objeto de instalación o montaje.**

Ahora bien, de acuerdo con el art. 68.2 de la Ley 37/1992, si las entregas de bienes deben ser objeto de instalación o montaje y se ultima en el TAI, tales entregas quedarán sujetas al impuesto. En cuanto a qué debe entenderse por instalación o montaje, no se define en el art. 36 de la Directiva 2006/112/CE, sin embargo nuestra legislación exige que la inmovilización de los bienes entregados y su coste exceda del 15 por ciento del total de la contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados, con lo que la doctrina ha puesto de manifiesto que existe una discordancia que puede dar lugar a problemas de interpretación<sup>132</sup>. Además, hemos de tener en cuenta que la

---

<sup>131</sup> En este sentido Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2005 (Nº V0294-05), sobre la adquisición de una escultura por un residente en Alemania que va a esculpir la pieza en España.

<sup>132</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 187), donde se pone de manifiesto los problemas de interpretación desde el momento en que una empresa considere de aplicación una exención por aplicación de las reglas del comercio intracomunitario, mientras que en el país de la entrega se considere una operación sujeta al impuesto. A estos efectos, debemos añadir que este mismo criterio es el que se aplica para determinar si una entrega de bienes se

realización de obras de construcción, instalación o montaje por más de doce meses, determina que se considere establecimiento permanente y, por ello, establecido a quien las realiza (art. 69.Cinco de la actual Ley del IVA). Por tanto, si quien realiza la entrega no está establecido, aquí se aplicará la regla de inversión que recoge el art. 84; sin embargo, si la instalación dura más de doce meses, quien entrega se considera establecido y será sujeto pasivo de la operación.

El segundo párrafo del art. 68.Dos.1 de la Ley 37/1992 considera realizadas en el TAI las importaciones, cuando el transporte o expedición de los bienes se sitúe en un país tercero. Esto supone que quedarán sujetas al IVA español las importaciones de bienes situados en Canarias, Ceuta y Melilla.

### **3. Bienes inmuebles.**

De acuerdo con el art. 68.Dos.3 de la Ley 37/1992 se entienden producidas en el TAI las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio, siendo indiferente a estos efectos el lugar donde se efectúa o documente la operación o el del establecimiento de los intervinientes. Como ha recogido la doctrina<sup>133</sup>, dicha disposición no hubiera sido necesaria si la normativa española no hubiera definido el lugar de realización de las entregas de bienes como aquel en que “los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio” sino, como se recoge en la Directiva 2006/112/CE, como “lugar en que los bienes se hallen en el momento de la entrega”.

Por tanto, si una Entidad local adjudica un contrato administrativo de obras a una sociedad de otro país, la operación se entiende realizada en el TAI; pero al realizarse por una entidad no establecida en el mismo (de acuerdo con el art. 69.5 de la Ley 37/1992), se produce la regla de inversión del sujeto pasivo, por lo que la Entidad local vendrá obligada a repercutir el impuesto<sup>134</sup> y al cumplimiento del resto de las obligaciones formales.

#### **c) Lugar de realización de las prestaciones de servicios.**

##### **1. Regla general de localización en las prestaciones de servicios.**

El art. 43 de la Directiva 2006/112/CE regula los criterios de localización de las prestaciones de servicios en el interior de la Comunidad, estableciendo,

---

realiza en territorio navarro o vasco o fuera de dichos territorios.

<sup>133</sup> SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *op. cit.*

<sup>134</sup> Consulta de la DGT de 29 de enero de 2004 (Nº 0090-04), respecto a la adjudicación de un contrato a una empresa portuguesa para la pavimentación de una pista de juego del pabellón polideportivo de un Ayuntamiento.

junto a una regla general, una serie de supuestos especiales, siempre con la finalidad de evitar supuestos de no imposición así como de sobreimposición; y teniendo en cuenta, además, la necesidad de conseguir la neutralidad fiscal en la libre competencia comunitaria. A estos efectos es importante destacar la publicación de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se va a modificar la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de prestación de los servicios; modificaciones que se van a aplicar a partir del 1 de enero de 2009 y del 2010, en función de los artículos afectados. En lo que concierne a las Entidades locales, hemos de tener en cuenta que se producirá una modificación sustancial en el art. 43 de la Directiva Comunitaria, en cuanto va a considerar sujetos pasivos a las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo y que estén identificadas a efectos del IVA.

De acuerdo con el art. 69 de la Ley 37/1992, como regla general, las prestaciones de servicios se localizan en la sede del prestador, tal y como recoge el art. 43 de la Directiva 2006/112/CE, intentando, con esta regla, evitar los supuestos de doble imposición o de no imposición. Ahora bien, hemos de tener en cuenta que el art. 70 de nuestra Ley del IVA y en los arts. 44 a 59 de la mencionada Directiva, se establecen unas normas especiales de localización, por lo que, si por aplicación de las mismas se entiende que una operación no se considera realizada en el TAI, no se puede acudir a la regla general para determinar su tributación. Ahora bien, si la actividad no tiene una regla especial de localización, entonces sí se aplica el art. 69 de la actual Ley del IVA.

La regla general del art. 69 de nuestra actual Ley del IVA, parte del lugar donde el prestador tenga situada la sede de su actividad económica, o posea un establecimiento permanente, o en defecto de ambos, tenga su domicilio, o como se recoge en el art. 43 de la Directiva, su residencia habitual<sup>135</sup>. Ahora bien, la doctrina ha criticado<sup>136</sup> que no se definen, a estos efectos en la Directiva Comunitaria, los conceptos de “sede de actividad” y “establecimiento permanente”, lo cual podría originar diferencias de matiz en su plasmación en las legislaciones nacionales.

Sin embargo, la normativa española sí concreta estos términos, aunque en determinados supuestos va a establecer la prevalencia del establecimiento

---

<sup>135</sup> Tal y como ha recogido la doctrina AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 197), aunque la Ley parece equiparar sede y establecimiento permanente, este criterio no es el que sigue la Directiva, señalando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas cierta “vis atractiva” de la sede principal, salvo que se tenga en cuenta otra localización que proporcione una solución más racional –St. de 4 de julio de 1985, Asunto C-168/84-. En todo caso, para las personas físicas su domicilio es su residencia habitual, como recoge el art. 48 de la LGT.

<sup>136</sup> SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *op. cit.*

permanente frente a la sede de la actividad económica, buscando criterios de racionalidad que eviten conflictos con otros Estados. El concepto de establecimiento permanente, se describe en el art. 69.Cinco de la Ley 37/1992 como el lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas, enumerando a continuación una serie de supuestos que tienen la consideración de establecimiento permanente. En todo caso, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha otorgado primacía a la sede sobre el establecimiento permanente, y ha recogido que el establecimiento ha de tener una consistencia mínima, en cuanto a conjunción de elementos humanos y técnicos<sup>137</sup>.

## **2. Reglas especiales de localización en las prestaciones de servicios.**

El art. 70 de la Ley recoge ocho reglas especiales que regulan la localización de diversos servicios.

### **2.1 Servicios relacionados con bienes inmuebles.**

El art. 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 es transposición del art. 45 de la Directiva 2006/112/CE, siguiendo, por tanto, el mismo criterio que el establecido para la entrega de bienes inmuebles. En el mismo se relacionan una serie de servicios que quedarán sujetos al IVA respecto a las operaciones que se realicen en inmuebles locales. En todo caso, hemos de tener en cuenta que la enumeración que contiene la Ley, es una lista abierta, más detallada que la que recoge la Directiva Comunitaria, por lo que se puede aplicar esa regla a otros servicios no precisados. Entre estos servicios podemos destacar los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias. Ahora bien, el legislador español, a diferencia del comunitario, ha introducido el término “directamente” relacionados con los bienes inmuebles. Esta matización supone una precisión acerca del contenido de la norma comunitaria, evitando situaciones de elusión o aplicación indebida del impuesto.

La Dirección General de Tributos se ha manifestado sobre la aplicación de estas normas a los servicios relativos a la pavimentación de una pista de juego cuando el cliente aporte los materiales<sup>138</sup>, el proyecto resultante de un concurso internacional de ideas para la renovación de una plaza pública<sup>139</sup>, la reforma de la fachada marítima del municipio y construcción de una

---

<sup>137</sup> St. de 4 de julio de 1985, Asunto C-168/84, St. de 17 de julio de 1997, Asunto C-190/95 y St. de 7 de mayo de 1998, Asunto C-390/96.

<sup>138</sup> La aplicación de este supuesto también se plantea en la Consulta de 29 de enero de 2004 (Nº 0090-04), vista anteriormente.

<sup>139</sup> Consulta de la DGT de 26 de julio de 2005 (Nº V1606-05).

edificación<sup>140</sup>, la preparación de informes relacionados con venta de inmuebles, levantamientos topográficos, prospecciones geofísicas y tasación y valoración de inmuebles.

En cuanto a la aplicación a las Entidades locales, es necesario tener en cuenta que cuando dichas operaciones se lleven a cabo en el ámbito local, se aplicarán las normas del IVA español. La regla de inversión del sujeto pasivo, se producirá si actúa en su calidad de empresario o profesional, mientras que no se aplicará si no actúa con tal condición, dado que este supuesto no se incluye en las actividades recogidas en el art. 84.3 de la Ley 37/1992, que determinan los supuestos en que, aún sin actuar como empresarios o profesionales, se produce la inversión del sujeto pasivo.

Mención especial merecen los servicios vinculados a pabellones de ferias y exposiciones comerciales, ya que el hecho imponible se localiza donde los mismos se construyan y ubiquen<sup>141</sup>, y que serán objeto de estudio en un apartado posterior.

## **2.2 Servicios culturales, artísticos, recreativos y similares, y organización de ferias y exposiciones para terceros y accesorios.**

Estos servicios se entienden localizados en el lugar donde se presten materialmente, tal y como se recoge en el art. 52 de la Directiva 2006/112/CE. Entre los que más frecuentemente pueden afectar a las Entidades locales, teniendo en cuenta la redacción actual del art. 70.Uno.3 de la Ley 37/1992<sup>142</sup>, podemos destacar los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, docente, recreativo, así como la organización para terceros de ferias y exposiciones de carácter comercial. En todo caso, esta previsión también se aplica a los servicios accesorios, como pueden ser los de restauración en eventos culturales o deportivos<sup>143</sup>; ya que el Tribunal de Justicia de las

---

<sup>140</sup> Consulta de la DGT de 25 de septiembre de 2007 (Nº V1996-07), donde se plantea la sujeción por los servicios de un profesional establecido en Alemania de un fotomontaje con ilustración en tres dimensiones resultante de un trabajo de construcción.

<sup>141</sup> Consulta de la DGT de 12 de diciembre de 1998.

<sup>142</sup> En la redacción original de la Ley 37/1992 se incluía la letra f) que hacía referencia a los informes periciales, dictámenes y valoraciones y trabajos relacionados sobre bienes muebles corporales, pero estas prestaciones quedaron exoneradas de gravamen en virtud de la Decisión del Consejo 94/501/CE de 27 de julio de 1994, por lo que dicha letra f) fue suprimida por el art. 28 del R.D. Ley 12/1995, de 28 de diciembre, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera. En la actualidad se encuentra regulado en el art. 70.Uno.7 de la Ley 37/1992. También ha quedado derogada la referencia de la letra d) a los de hostelería, restaurante o acampamento y, en general, los suministros de bebidas o alimentos para consumir en el mismo local, en virtud de la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y el Orden Social, de 30 de diciembre de 1996, ya que la Sexta Directiva no se incluía este supuesto en el régimen especial.

<sup>143</sup> En este sentido la jurisprudencia del TJCE ha recogido, en la St. de 29 de septiembre de 1996, *Dudda*, Asunto C-327/94 que se deben considerar como prestaciones de servicios accesorias de una actividad, en particular, artística o recreativa, todas las prestaciones que, sin constituir por sí mismas una actividad de



Comunidades Europeas ha considerado que, en la medida en que el coste de estas actividades accesorias deba formar parte de la base imponible del precio de la contraprestación global abonada por el consumidor final, quedará sujeta en el país donde materialmente se preste el servicio. Ahora bien, la doctrina<sup>144</sup> ha criticado la ausencia de una concreción, en la normativa comunitaria, de los términos “realización material”, evitando diversos criterios interpretativos que pudiesen mantener los Estados miembros. Dicha mención se puede interpretar como el lugar de uso o disfrute del servicio en cuestión. Además, hemos de tener en cuenta que en el art. 52 de la Directiva no se mencionan ni los juegos de azar ni el visado de programas de televisión; si bien la doctrina<sup>145</sup> ha considerado que su inclusión en la norma española no supone ningún inconveniente destacable en la consecución de los objetivos de la armonización fiscal, ya que la aplicación de la norma general, llevaría normalmente al mantenimiento de un criterio de localización coincidente con el de la regla especial.

Ahora bien, en todo caso habrá que tener en cuenta, que la prestación de estos servicios pueden beneficiarse de la aplicación de la exención establecida en el art. 20.Uno. números 9, 10 y 14 o de un tipo reducido, regulado en la Ley 37/1992. De celebrarse materialmente por un profesional no establecido en el TAI, entrará en juego la regla de inversión del sujeto pasivo.

En cuanto a los servicios de organización de ferias y exposiciones comerciales para terceros, el art. 23.1 del Reglamento del IVA recoge la no inclusión en la regla del art. 70.Uno.5 de estos servicios, al no entenderlos incluidos entre los de publicidad y promoción; distinción que resulta muy interesante, ya que en el desarrollo de las mismas, por lo general, se producen una multitud de operaciones, que, aisladamente, se podrían considerar incluidas en el art. 70.Uno.5 de la actual Ley del IVA. Además, se han venido englobando dentro de esta actividad todas las diferentes prestaciones que se pueden producir con motivo de la misma, en cuanto se produzcan con ocasión de un acontecimiento, en un momento concreto y en un lugar único<sup>146</sup>. En el supuesto de que la Entidad local organizase este tipo de actividad para terceros, tanto en países de la Unión Europea como en otros países, hay que tener en cuenta que para considerar que se realiza en el TAI, se debería de

---

este tipo, son una condición necesaria para su realización. Además, en la St. de 9 de marzo de 2006 (Asunto C-114/05) en una cuestión prejudicial planteada por el Consejo de Estado francés, se ha recogido que el concepto de “actividades similares” es un concepto de Derecho Comunitario, que debe ser objeto de interpretación uniforme, a fin de evitar las situaciones de doble imposición. La Dirección General de Tributos ha recogido esta doctrina en su Consulta de 17 de marzo de 2004, respecto al alquiler de equipos electrónicos para organizar eventos culturales.

<sup>144</sup> SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *op. cit.*

<sup>145</sup> SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *op. cit.*

<sup>146</sup> A este respecto la St. del TJCE anteriormente mencionada de 9 de marzo de 2006 (Asunto C-114/05).

prestar materialmente en él. Dado que no se daría este requisito en el supuesto de que se desarrollase en otro país de la Unión Europea, al entender que la operación se realiza en ese país, la misma estaría sujeta al IVA del país comunitario donde se prestase, incluso aunque los destinatarios sean empresarios españoles que satisfagan en España las cantidades estipuladas por su participación en dichas ferias y exposiciones. En todo caso, la Entidad local vendría obligada a expedir factura aunque la actividad no se encontrara sujeta<sup>147</sup>.

Si la actividad se realiza en España, la prestación se encuentra sujeta, aunque puede resultar de aplicación alguna exención; pero si el empresario no reside en España, se producirá una inversión del sujeto pasivo a cargo de la Entidad local.

### **2.3 Servicios prestados por vía electrónica.**

Estos servicios son aquellos que se prestan por vía electrónica y consisten en la transmisión enviada y recibida en destino, por medio de equipos de procesamiento; por tanto, los servicios han de estar digitalizados, en virtud del art. 70.Uno.4 de la Ley 37/1992. Para aplicar este supuesto, hay que tener en cuenta el Reglamento (CE) nº 1777/2005 del Consejo de 17 de octubre de 2005, para distinguir estos servicios de los de radiodifusión y televisión y comunicaciones. La Directiva 2006/112/CE incorpora una lista de servicios, que es abierta, en el Anexo II.

De acuerdo con las reglas de localización, habrá de tenerse en cuenta si los entes locales actúan en su condición de empresarios o no, para determinar la normativa de tributación:

- Si son destinatarios de estas prestaciones y actúan como empresarios, el servicio se localiza en su sede, con independencia del lugar desde donde se presten los servicios. Dentro de la Comunidad se produce la inversión del sujeto pasivo.
- Si son destinatarios y no actúan como empresarios, y se prestan por un operador no comunitario, se localiza en destino.
- Si la Entidad local lo presta a quien no tenga la condición de empresario o profesional, la operación se grava en origen.

---

<sup>147</sup> Consulta de la DGT de 15 de febrero de 1999 (Nº 0184-99). En este sentido, igualmente la Consulta de la DGT de 19 de noviembre de 1999 (Nº 2193-99) respecto a una sociedad que tiene por objeto social la concepción y ejecución de actividades y estudio y proyectos para desarrollar la presencia de España en la Exposición Universal Hannover 2000 que se celebró en Alemania, y donde se prestan servicios de diverso tipo, como preparación y montaje del Pabellón (arquitectos, aparejadores, ingenieros), ejecución de los contenidos de dicho pabellón (diseño, instalación y puesta en marcha de las actividades a exponer), organización de exposiciones de pintura y actividades artísticas.

- Si no actúan en tal condición, y se prestan a particulares, la operación no estará sujeta.

## 2.4 Servicios profesionales.

Con la previsión establecida en el art. 56 de la Directiva 2006/112/CE se va a atender a la condición de los sujetos que intervienen en la prestación de determinados servicios, tratando de evitar la inaplicación del impuesto, en el supuesto de que los mismos se presten a sujetos establecidos fuera de la Comunidad o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad pero fuera del país del prestador, atendiendo, a estos efectos, al lugar del destinatario del bien. En estos supuestos, la neutralidad se va a conseguir mediante la deducción del IVA soportado, cuando el destinatario fuera sujeto pasivo del impuesto.

Con esta previsión se aplica un criterio totalmente opuesto al general de la localización en la sede económica del prestador del servicio, recogiendo el de la prestación material del mismo; pero siempre que el destinatario sea un empresario o profesional, con lo que habrá que estar a los supuestos en que una Entidad local actúe como empresaria o profesional.

Los servicios a los que se aplica esta regla son muy numerosos, y por su importancia, dan lugar a que sea una de las primeras reglas a las que se acudirá para la determinación de la localización del hecho imponible, y en las que con mayor frecuencia, se producirá la inversión del sujeto pasivo. Estas operaciones se regulan en el nº 5 del art. 70, recogiendo la letra A) las características que tiene que tener el destinatario o el prestador para entender aplicable la Ley 37/1992, y en la letra B) las actividades a las que resulta de aplicación, entre las que podemos destacar derechos de autor, publicidad, asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, consultores, expertos contables o fiscales o traducciones, entre otros. Entre dichas prestaciones, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha tenido que precisar los perfiles del servicio de publicidad, que planteaba mayores problemas<sup>148</sup>. Además, con el contenido actual del número 5 del art. 70 de la Ley 37/1992, dentro del concepto de publicidad hay que entender incluida la promoción publicitaria<sup>149</sup>.

---

<sup>148</sup> A estos efectos, en la St. de 17 de noviembre de 1993, Asunto C-68/92 *Comisión contra la República Francesa* y Asunto C-73/92, *Comisión contra el Reino de España* se declara que dicha actividad «*implica necesariamente la difusión de un mensaje destinado a informar a los consumidores de la existencia y de las cualidades de un producto o de un servicio, con la finalidad de aumentar sus ventas, no siendo preciso que la difusión de dicho mensaje se realice por medio de palabras, escritos o imágenes mediante la prensa, la radio y/o televisión, ni debe excluirse la posibilidad de que la prestación de la publicidad sea efectuada por una empresa que no se ocupa de modo exclusivo, ni siquiera principal, de publicidad, aun cuando este supuesto sea poco probable*».

<sup>149</sup> Es importante realizar esta previsión porque en la redacción inicial del art. 70.Uno.5 de la Ley 37/1992 se aludía a «*los servicios prestados en virtud de los contratos de publicidad, creación publicitaria,*

La legislación española ha ampliado el elenco de actividades recogido en la normativa comunitaria, incluyendo prestaciones tales como los servicios de traducción, corrección y composición de textos, así como los prestados por intérpretes y el doblaje de películas. Además, ha asumido el cambio de criterio respecto a la localización aplicable a los arrendamientos de bienes muebles corporales, que se produjo en virtud de la Décima Directiva Comunitaria, que incluyó estos arrendamientos entre los servicios a localizar en la sede económica del prestatario, y excluyendo expresamente de la misma el arrendamiento de cualquier medio de transporte.

Se aplica este supuesto cuando las Entidades locales son las destinatarias de la prestación y actúan como empresarias; la operación se considera sujeta a la Ley 37/1992, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios. En este supuesto, si el prestador tiene un establecimiento permanente en el TAI de acuerdo con el art. 60.Cinco de la actual Ley del IVA, actuará como sujeto pasivo; si no lo tuviera, se produciría un supuesto de inversión del sujeto pasivo, por lo que el ente local deberá efectuar la liquidación del impuesto, incluyendo en su declaración-liquidación de cada periodo de liquidación, las cuotas devengadas en el mismo por la adquisición de dicho servicio, y de acuerdo con el art. 165 de la actual Ley del IVA, deberá expedir un documento que contenga la liquidación del impuesto<sup>150</sup>.

Por el contrario, cuando el ente público no actúe en su condición de empresario o profesional, la operación se entenderá realizada fuera del territorio de aplicación del impuesto. En ese caso, la prestación del servicio no estaría sujeta al IVA español, sin perjuicio de su sujeción a un impuesto sobre el volumen de negocios armonizado vigente en el Estado miembro donde el prestador del servicio tenga su sede de actividad.

Asimismo, se aplicará la Ley 37/1992, cuando los entes locales actúen como empresarios o profesionales y el destinatario no sea un empresario o particular o no actúe con tal condición, y se encuentre establecido en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, o cuando no resulte posible determinar

---

*difusión publicitaria o patrocinio publicitario», si bien añadiendo que «lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de los servicios de promoción». Como consecuencia de la condena al Reino de España, República Francesa y Gran Ducado de Luxemburgo, por la exclusión de los servicios de promoción de publicidad, y en virtud de las Sts. del TJCE de 17 de noviembre de 1993, Asunto C-68/92, C-69/92 y C-73/92, la Ley 21/1993, de 29 de diciembre modificó la redacción de esta letra c), aludiendo ya tan sólo a “los servicios de publicidad”. Además, del art. 23.1 del Reglamento del IVA recoge que «...se entenderán comprendidos también los servicios de promoción que impliquen la transmisión de un mensaje destinado a informar acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio objeto de publicidad».*

<sup>150</sup> Este supuesto se plantea en la Consulta de la DGT de 12 de febrero de 2003 (Nº 0184-03) respecto a una entidad dependiente de un Ayuntamiento que va a proyectar previo pago de un canon o “royaltie” a una sociedad establecida en Bélgica, una película, debiendo facturar la misma a la sociedad establecida en Bélgica sin repercusión de impuesto alguno.

su domicilio, por lo que los servicios se localizan en origen. Si el destinatario no es comunitario, cualquiera que sea su condición, la operación no estará sujeta. Ahora bien, la transposición realizada en la normativa española no es acorde con la Directiva Comunitaria, en cuanto equipara el tratamiento de los destinatarios situados en la Comunidad, a aquellos que se encuentren en Canarias, Ceuta y Melilla, sin atender a que éstos precisamente quedan fuera del ámbito de aplicación de la Ley 37/1992<sup>151</sup>.

## **2.5 Trabajos sobre bienes muebles corporales, e informes periciales, valoraciones y dictámenes sobre tales bienes.**

La regla especial contenida en el art. 55 de la Directiva 2006/112/CE, difícilmente va a resultar de aplicación a las Entidades locales, puesto que está diseñada para ser aplicada a los informes periciales o trabajos realizados sobre bienes muebles corporales que son objeto de una expedición o transporte fuera del Estado miembro en que la prestación ha sido materialmente ejecutada; en cuyo caso las operaciones se considerarán realizadas en el Estado miembro de destino de aquel en cuyo territorio se presten materialmente los servicios, y los destinatarios tengan concedido un número de identificación a efectos del IVA.

## **2.6 Servicios de radiodifusión y televisión y de telecomunicaciones.**

Si bien en un principio a estos servicios se aplicaba la regla general de la sede de la actividad o el establecimiento permanente, tras la Decisión 97/204/CEE del Consejo, de 17 de marzo, se obligó a la modificación de la redacción del art. 70.Uno.8 de la actual Ley del IVA, adoptándose el criterio de tributación en el lugar donde radique la sede o el establecimiento del destinatario, salvo que no tenga la condición de empresario o profesional y radique en la Comunidad, en cuyo caso se aplicará el criterio de la sede del prestador.

De acuerdo con la letra B) del art. 70.Uno.8 de la Ley 37/1992, a efectos de esta Ley, se considerarán servicios de telecomunicación los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas. De acuerdo con el art. 12 del Reglamento (CE) nº 1777/2005 del Consejo de 17 de octubre de 2005, mencionado anteriormente, se incluirán en este supuesto los servicios telefónicos que incluyan servicios de videofonía, el acceso a Internet y los servicios telefónicos prestados a través de Internet (aunque la descarga de información o el acceso a datos a través de la red son servicios de comercio electrónico, visto anteriormente).

---

<sup>151</sup> Así lo recoge SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: *op. cit.*

Cuando las Entidades locales actúen como destinatarias, en su condición de empresarias o profesionales, como en los dos supuestos vistos anteriormente, la operación se entiende realizada en el TAI. Si las Entidades locales realizan sus prestaciones a particulares situados en la Comunidad, la operación se grava en origen.

### **2.7 Regla de utilización o explotación efectiva.**

El art. 58 de la Directiva 2006/112/CE otorga a los Estados miembros la facultad de considerar que los servicios son prestados o no en el TAI. Con ello se pretende evitar supuestos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones en la competencia. Este artículo se ha transpuesto a nuestro ordenamiento a través del art. 70.Dos de la Ley 37/1992, en virtud del cual se entienden realizados en el TAI una serie de servicios, cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en el citado territorio, siempre que, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se hubiesen entendido prestados en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla.

Estos servicios son, cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales:

- Servicios prestados por vía electrónica.
- Servicios profesionales.
- Los de mediación en nombre y por cuenta ajena, en cualquiera de los anteriores.

Y con independencia de la condición del destinatario, los de telecomunicaciones y los de radiodifusión y televisión.

### **d) Localización de las operaciones intracomunitarias.**

En el Capítulo II del Título V de la Directiva 2006/112/CE se establecen una regla general y una regla especial. La regla general se recoge en el art. 40, estableciendo la tributación en destino de las operaciones intracomunitarias, que será el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente. La regla especial atiende a los supuestos en que la adquisición se haga por un tercero que tenga una identificación otorgada por un país distinto al de llegada, al objeto de que no existan operaciones sin tributar. De acuerdo con el art. 71.Uno de la Ley 37/1992, se consideran realizadas en el TAI, cuando se encuentre en éste el lugar de llegada de la expedición o transporte, con lo que se establece la tributación en destino de estas operaciones. También se considerará que una operación se realiza en el TAI cuando el adquirente haya facilitado el NIF/IVA español, mientras no haya sido gravada en el Estado miembro de la expedición

o transporte<sup>152</sup>.

En cuanto a las ventas a distancia, se establece la norma especial de considerar el gravamen en destino, suponiendo una excepción a la regla general de localización que atiende al lugar donde los bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o el transporte; requiriéndose el cumplimiento de una serie de requisitos, que son objeto de estudio en el epígrafe correspondiente a las operaciones intracomunitarias. En caso de que no se cumpliesen, la operación tributará en origen.

Por último, en este epígrafe no hemos hecho referencia a las prestaciones de servicios de transporte intracomunitario de bienes y de las prestaciones accesorias a los mismos (arts. 72 y 73 de la Ley 37/1992) ni a la localización de las prestaciones de servicios efectuadas por intermediarios (art. 74), dada su escasa incidencia para las Entidades locales.

## **B) SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN.**

### ***1.- No sujeción al IVA de las entidades públicas: problemática en torno a la consideración de un supuesto de exención o no sujeción.***

#### **a) Distinción entre exención y no sujeción.**

El art. 13 de la Directiva 2006/112/CE establece que una serie de organismos de Derecho público “no tendrán la condición de sujetos pasivos” en cuanto actúen como autoridades públicas. Como señala la doctrina<sup>153</sup>, “esta fórmula –y su interpretación jurisprudencial- demuestra que un mismo resultado jurídico puede conseguirse a través de exenciones o de preceptos de no sujeción. Dicho de otro modo, que la distinción entre ambas figuras –entendidas en sentido clásico- depende exclusivamente de la técnica utilizada por el legislador para delimitar el hecho imponible”.

En cuanto a nuestro ordenamiento interno, la Ley 37/1992 va a recoger a lo largo de su articulado, tanto supuestos de no sujeción (art. 7.8) como de exención (art. 20). Ahora bien, no debe confundirse la exención con la no sujeción, aunque en principio las dos figuras llevan aparejado como resultado la ausencia de gravamen efectivo y la imposibilidad de practicar deducciones, al menos respecto a las exenciones recogidas en el art. 20 de la actual Ley del

---

<sup>152</sup> Esta disposición puede implicar, en la práctica que, un empresario que disponga de varios NIF-IVA de distintos países, facilite al transmitente el que más favorable le resulte para la tributación, que será aquel que ofrezca un tipo de gravamen inferior. La acreditación de la tributación en otro país se hará conforme a lo establecido en el art. 23 del Reglamento IVA.

<sup>153</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: “El IVA en los precios públicos desde la jurisprudencia comunitaria”; *Impuestos*, núms. 15-16. 1990.

IVA. La principal relevancia podría estar en que las operaciones exentas del IVA, salvo en determinadas excepciones, no estarían sujetas al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, mientras que las no sujetas sí estarían sujetas a dicho impuesto. Pero esta distinción resulta indiferente, dado que el Estado y las Administraciones públicas territoriales y algunas institucionales gozan de exención subjetiva respecto al ITPyAJD (art. 48.I.A.a) del Texto Refundido regulador de dicho impuesto). Otra diferencia que se derivaría de la consideración de las actividades no sujetas o exentas se encuentra en la aplicación del régimen de prorata, ya que las operaciones no sujetas no computan en ninguno de los dos términos de la fracción, mientras que las operaciones exentas se tienen en cuenta en el denominador de la fracción.

La no sujeción supone que determinadas operaciones o presupuestos de hecho quedan fuera del campo de aplicación del tributo, es decir, no se consideran como operaciones sujetas al impuesto. Esto significa que para determinar los supuestos de no sujeción, no hace falta una norma específica que así lo declare, sino que basta con la norma que determina la sujeción al impuesto para, *a sensu contrario*, saber que cualquier otra operación o supuesto no incluido expresamente entre los sujetos, está no sujeta<sup>154</sup>. Por tanto, las disposiciones de no sujeción tienen una eficacia meramente interpretativa, aclaratoria o didáctica.

Por el contrario, la exención afecta a determinados supuestos de hecho que están incluidos dentro del campo de aplicación del tributo, es decir, se trata de operaciones sujetas al impuesto, pero que el legislador, por diferentes razones (técnicas, políticas, sociales, económicas, etc.), considera que no deben ser efectivamente gravadas. Por tanto, la exención presupone dos normas: la que declara la sujeción al impuesto y la que, no obstante, establece la exención, bien por consideraciones que afectan a la operación misma – exención objetiva-, bien en razón a las personas que intervienen en la operación –exención subjetiva-.

La normativa comunitaria no contiene ningún artículo que relacione supuestos de no sujeción, a diferencia de lo que sucede en la Ley española. En cuanto a si los supuestos relacionados en el apartado 8 del art. 7 de la Ley 37/1992, se refieren a verdaderos supuestos de no sujeción o de exención, es una cuestión doctrinalmente discutida.

---

<sup>154</sup> ORTIZ GUTIÉRREZ, R.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido*; Pirámide S.A., Madrid. 1982.



## b) Consideraciones doctrinales como supuesto de no sujeción.

En opinión de parte de la doctrina<sup>155</sup>, pese al encabezamiento del anterior art. 4.5 de la Sexta Directiva (referencia que debemos considerar relativa al art. 13 de la Directiva 2006/112/CE) “contiene una serie de supuestos de no sujeción en virtud de la naturaleza de determinadas operaciones o actividades que, dada la generalidad del impuesto, pudieran, de no existir el mencionado párrafo, devenir en supuestos de hecho sujetos a tributación”. Por ello considera “criticable, desde un punto de vista técnico, su inclusión en un artículo dedicado a los sujetos pasivos, ya que su lugar apropiado sería el referido al hecho imponible o, en otro caso, el inmediato siguiente, si el mismo fuera dedicado a los supuestos de no sujeción”.

También entienden correcta la calificación como supuesto de no sujeción otros autores, por considerar que no concurre el elemento subjetivo del hecho imponible<sup>156</sup>, o porque los entes públicos no desarrollan su actividad como empresarios de forma general<sup>157</sup>. Además, se ha puesto de manifiesto<sup>158</sup> que llama la atención la circunstancia de que, en diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>159</sup>, no se utilizó el término exención, sino el de no sujeción (*non assujétissement*) de los entes públicos, mientras que en otra Sentencia<sup>160</sup> se hace referencia a exención. Ahora bien, el mencionado autor entiende que se trata de una diferencia de matiz, de la que el Tribunal parece no ser consciente, “pero que carece de relevancia práctica y pone de relieve el carácter meramente formal de la distinción entre exención total y no sujeción”.

En esta línea, otra parte de la doctrina<sup>161</sup> afirma que estamos ante un supuesto de no sujeción, en base a que el art. 28 de la LGT (actual art. 20.1) establecía que el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo, y cuya realización

---

<sup>155</sup> LASHERAS MERINO, M.: *El impuesto sobre el Valor Añadido y la actividad municipal*; Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1985.

<sup>156</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA”; *Impuestos*, Vol. I. 1992.

<sup>157</sup> GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: “La tributación de los entes públicos en la nueva Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 120. 1995.

<sup>158</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA”; *cit.*

<sup>159</sup> En concreto, Sentencias de 17 de octubre de 1989 y 15 de mayo de 1990, Asunto 4/89 *Comune di Carpeneto Piacentino*.

<sup>160</sup> St. de 25 de julio de 1991 Asunto C-202/1990, *Ayuntamiento de Sevilla y Recaudadores de Tributos de las Zonas Primera y Segunda*.

<sup>161</sup> GARCÍA LÓPEZ, C. E.: *op. cit.*

origina el nacimiento de la obligación tributaria. Y en el art. 29 se señalaba (en la actualidad el nº 2 del art. 20) que la Ley, en su caso, completará la determinación del hecho imponible mediante la mención de supuestos de no sujeción. Por tanto, se afirma que el art. 7 de la Ley 37/1992 “lo que hace, o debe hacer, es determinar el hecho imponible, definido en el artículo 4, mediante la mención de supuestos de no sujeción. No estamos pues ante una exención, en la cual cumplido el hecho imponible la norma lo exceptiona de tributación. Aquí lo que ocurre es que no hay hecho imponible. En definitiva, en el presente caso nos hallamos ante una actividad que no es empresarial o profesional”.

### **c) Consideraciones doctrinales como supuesto de exención.**

Sin embargo, en opinión de otro sector de la doctrina<sup>162</sup> estamos ante una exención, ya que “algunas de las actividades formalmente «no sujetas» quedarán comprendidas en la definición general del campo aplicativo del tributo”; además “habrá que convenirse que el artículo 5.6 de la Ley (refiriéndose a la Ley 30/1985), al comprimir objetivamente y para unos supuestos particulares el presupuesto normativo general del impuesto, lo que sustancialmente configura es una hipótesis de exención; pero la justificación de este fenómeno es “evitar distorsiones en los mecanismos de mercado y en las reglas de la competencia, y mantener la generalidad y la neutralidad del impuesto”<sup>163</sup>.

Otra parte de la doctrina<sup>164</sup> considera que nos encontramos igualmente ante una auténtica exención, “en cuanto produce un efecto desgravatorio especial”. Ahora bien, el Tribunal entiende que “los Estados miembros tienen la facultad de elegir la técnica normativa que consideren más adecuada al respecto”; en base a esta consideración, la Ley española ha incorporado el mandato comunitario en el art. 5.6 de la Ley 30/1985 y 7.8 de la Ley 37/1992, señalando dicho autor que “en realidad utiliza una técnica mixta, combinando un precepto desgravatorio (exención) y otro meramente interpretativo (no sujeción)”. Se consideran no sujetas las operaciones realizadas por determinados entes públicos “cuando se efectúen sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria”. Si no existiera tal precepto, dichas operaciones quedarían sujetas al impuesto. El mencionado autor señala que tras la Ley de Tasas y Precios Públicos “podría resultar dudoso si ciertas prestaciones

<sup>162</sup> CASADO OLLERO, G.: “El IVA y las operaciones de los entes públicos”; Vol. II, *Impuestos*. 1986.

<sup>163</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Tributos Locales*, nº 11. 2001 (pág. 60), considera que no es un supuesto de no sujeción sino “a nuestro juicio, una auténtica norma de exención, de forma que el término no sujeción se utiliza incorrectamente”, de lo cual deduce más adelante la no sujeción de ciertas operaciones de los entes públicos al ITPyAJD en su modalidad de Trasmisiones Patrimoniales Onerosas, por ser actividades empresariales o profesionales y además exentas del IVA.

<sup>164</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: “El IVA en los precios públicos...”; *cit.* (pág. 113).

mantenían su naturaleza tributaria. Tal vez por ello se añade un último inciso al artículo que comentamos (*en referencia al art. 5.6 de la Ley 30/1985*): «Tampoco estará sujeta al impuesto la constitución de concesiones y autorizaciones administrativas...» (DA 8.<sup>a</sup> de la Ley 8/1989).

El citado autor recoge en este sentido la tesis que defiende que el art. 5.6 de la anterior Ley del IVA establece un precepto meramente didáctico, “pues siendo única la personalidad jurídica del Estado no puede ser sujeto pasivo de sus propios tributos, hasta tal punto de que su no sujeción se ha considerado como un «principio general de nuestro ordenamiento»”<sup>165</sup>. Dicha tesis sería aplicable en cuanto el Estado no puede ser sujeto pasivo de sus propios tributos, pero el art. 5.6 le libera de otros vínculos jurídicos (principalmente de repercutir el impuesto), excepto cuando desarrolle ciertas actividades previstas en la Ley. Además, la exoneración también afecta a otras entidades públicas con personalidad jurídica distinta a la del Estado (organismos autónomos y entidades territoriales).

Compartimos la opinión de que estamos ante un auténtico supuesto de exención, en base a que el art. 13 de la Directiva Comunitaria no ha establecido que estas operaciones no estén sujetas por no realizarse el hecho imponible, sino que se ha optado por considerar que los entes públicos, en la realización de estas actividades, no actúan como sujetos pasivos; ello se justifica porque en muchas de las operaciones que realizan se darían los presupuestos que determinan la realización del hecho imponible en cuanto se da el requisito de la onerosidad y se ordena un conjunto de medios personales y materiales, con el objetivo de intervenir en el mercado, si bien la finalidad es satisfacer las necesidades de los ciudadanos y no con un ánimo de lucro; es por ello que se ha determinado que cuando se reciba una determinada contraprestación no se considera la operación sujeta al tributo, o porque se utilice una determinada forma de gestión, ya que de cambiar alguno de estos dos elementos, la operación sí se considera sujeta al tributo, lo que es un elemento demostrativo de que sí se está ante la realización del hecho imponible, si bien el legislador ha optado por aplicar una verdadera exención cuando se den una serie de requisitos.

## **2.- Aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992.**

A continuación vamos a analizar los requisitos que exige el art. 7.8 de la Ley 37/1992 para determinar que determinadas operaciones realizadas por los entes públicos no están sujetas al tributo, y la adecuación que se ha realizado

---

<sup>165</sup> En defensa de esta tesis, HERRERA MOLINA, P. M.: “El IVA en los precios públicos...”; *cit.*, VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: Notas al Capítulo V de *Principios de Derecho Tributario*, de A. Berliri, Madrid. 1964 (pág. 299) y GARCÍA AÑO VEROS, J.: “La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto”; *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 39. 1960 (pág. 701).

del actual art. 13 de la Directiva 2006/112/CE, en función de que estemos ante actividades realizadas por los organismos de Derecho público y que no exista contraprestación o esta tenga carácter tributario.

### **a) Actuación de los organismos de Derecho público como autoridades públicas.**

#### **1. Regulación comunitaria.**

El art. 13 de la Directiva 2006/112/CE recoge que los organismos de Derecho público no tendrán la consideración de sujetos pasivos, en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas; por tanto, la redacción de la Directiva mencionada recoge el requisito de actuación como “autoridades públicas”, tal y como recoge la versión francesa de la mencionada Directiva. Anteriormente, en el art. 4.5 de la Sexta Directiva, en la versión española de dicha Directiva, se exigía que las actividades se desarrollasen en el ejercicio de funciones públicas.

La doctrina<sup>166</sup> señaló que la traducción inglesa de la Sexta Directiva empleaba la misma denominación para lo que el párrafo primero del art. 4.5 de la versión española denominaba “funciones públicas”, y el párrafo cuarto “actividades de la autoridad pública”. Estas dos expresiones, a efectos de la Sexta Directiva, debían ser consideradas como idénticas, lo que facilitaba interpretar que la no sujeción del art. 4.5 se establecía en base a la naturaleza intrínseca de determinadas operaciones o actividades, y no en base a la naturaleza jurídica de los sujetos que las realizaran<sup>167</sup>.

Por tanto, la clave estaba en la interpretación del término “función pública”. Por tal podemos considerar<sup>168</sup> aquella actividad que representa siempre el ejercicio de una potestad pública, entendida ésta como una esfera de la capacidad jurídica del Estado, o sea, de su soberanía; luego si se contrapone esta idea de función pública a la de servicio público, esta interpretación, que podemos denominar restrictiva, implica considerar como operaciones o actividades sujetas al impuesto a los servicios públicos, tal y como éstos serían entendidos por el mencionado autor.

Esta identificación de función pública con actividad administrativa que

---

<sup>166</sup> LASHERAS MERINO, M. A.: *op. cit.*

<sup>167</sup> LASHERAS MERINO, M. A.: *op. cit.* (pág. 50) señala que el aspecto primordial de esta no sujeción se basa en la “naturaleza” de las operaciones o actividades, porque se trata de funciones públicas y que, dada la generalidad del impuesto, de no existir el mencionado párrafo, podrían resultar supuestos de hecho sujetos a tributación. Por ello considera “criticable, desde un punto de vista técnico, su inclusión en un artículo dedicado a los sujetos pasivos, ya que su lugar apropiado sería el referido al hecho imponible o, en otro caso, el inmediato siguiente, si el mismo fuera dedicado a los supuestos de no sujeción.”

<sup>168</sup> Tal y como hace ZANOBINI citado por LASHERAS MERINO, M.A.: *op. cit.*

implica el ejercicio de autoridad, en el marco de la Directiva Comunitaria, se ve avalada por el mencionado carácter objetivo del art. 13, ya que una interpretación amplia del término “función pública” nos llevaría a declarar la no sujeción de prácticamente la totalidad de las actividades u operaciones realizadas por los entes de Derecho público, y no tendría en tal caso sentido, el último párrafo del art. 13, ya que entonces no existirían actividades exentas realizadas por los entes mencionados, sino actividades no sujetas y dicho párrafo sería totalmente innecesario.

Ahora bien, esta no sujeción de las actividades desarrolladas por los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas, no operará cuando las mismas estén comprendidas en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE, su volumen no sea insignificante y esta no sujeción no suponga distorsiones graves en la competencia. Estos aspectos los desarrollaremos en los epígrafes siguientes.

## **2. Significado del término “funciones públicas” según el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.**

La doctrina jurisprudencial elaborada por el Tribunal de Luxemburgo acerca de la interpretación de lo que son funciones públicas<sup>169</sup>, viene a definir las como *«aquellas que realizan los organismos de Derecho público en el marco del régimen jurídico que les es propio, salvo las actividades que ejercen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. Corresponde a cada Estado miembro elegir la técnica legislativa apropiada para adaptar su Derecho nacional a la norma de no imposición establecida por dicho precepto»*<sup>170</sup>.

Por tanto, el Tribunal de Luxemburgo recogió una interpretación restrictiva

---

<sup>169</sup> El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha concretado algunos criterios relativos a la interpretación del párrafo 5º del art. 4 de la Sexta Directiva en varias Sentencias, entre ellas Sentencia de 25 de julio de 1991 (Asunto C-202/1990, motivada por cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía) que versó sobre si estaban o no sujetas al IVA las primas de recaudación exigidas por los Recaudadores a su propio Ayuntamiento; de igual modo, la Sentencia de 26 de marzo de 1987 (Asunto 235/85) en la que se planteó si estaban o no sujetas al IVA las actividades ejercidas por Notarios y Agentes de Notificaciones y Ejecutores de Holanda.

<sup>170</sup> Sentencia de 17 de octubre de 1989, Asuntos acumulados 231/1987 y 129/1988, *Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette di Rivergaro c.a.c/ Ufficio Provinciale imposta sul valore Aggiunto di Piacenza*, en la que dos Comisiones Tributarias italianas (órganos equivalentes a nuestros Tribunales Económico Administrativos) plantearon cuestiones prejudiciales, para que el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, precisara, dentro del repertorio de actividades ejercidas por los Ayuntamientos italianos, las que eran función pública o no, a efectos de la no sujeción al IVA. El TJCE se pronunció en los siguientes términos: *«El art. 4, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que las actividades realizadas en el ejercicio de sus funciones públicas a que se refiere la citada disposición son aquellas llevadas a cabo por los Organismos de Derecho Público en el marco de su régimen jurídico específico, con exclusión de las actividades que dichos organismos ejercen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económico-privados»*.

del anterior art. 4, apartado 5 de la Sexta Directiva<sup>171</sup>, contemplándose una «*exoneración solamente a los actos realizados por organismos de derecho público vinculados a las competencias y atribuciones fundamentales de la autoridad pública*»; añadiendo, «*tal es el caso cuando el desarrollo de dicha actividad implica el ejercicio de prerrogativas de poder público*»<sup>172</sup>. A la vista de esta doctrina jurisprudencial, podemos extraer como una primera conclusión que, difícilmente se podrían amparar formas jurídico-privadas, tales como las empresas privadas de capital exclusivamente público. Y tampoco alcanzaría el supuesto de no sujeción a las actividades desarrolladas por un particular por el mero hecho de que consistan en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública<sup>173</sup>; por lo que se interpreta que no puede aplicarse el supuesto de no sujeción cuando la actividad de la autoridad pública no se ejerce directamente, sino que se confía a un tercero independiente.

Además, en las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>174</sup> se pone de relieve que: «*resulta que son las modalidades de ejercicio de las actividades las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos. En efecto, en la medida en que esta disposición supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen "en el ejercicio de sus funciones públicas", considera imponibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional*».

Ahora bien, este criterio de interpretación que atiende al régimen jurídico aplicable para determinar la no sujeción, encuentra también excepciones desde el momento en que, el último párrafo del art. 13 de la Sexta Directiva 2006/112/CE, recoge que en determinados supuestos los Estados miembros pueden considerar como actividades de la autoridad pública, las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas<sup>175</sup> por la realización de una serie de actividades. En la práctica, y tal y como ha sido interpretado por la

---

<sup>171</sup> En concreto en la St. de 26 de marzo de 1987, Asunto 235/1985.

<sup>172</sup> La St. del TJCE de 14 de diciembre de 2000, Asunto C-446/98 *Camara Municipal do Porto* recoge que el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos es una actividad que, cuando la ejerce un organismo de Derecho público, la desarrolla en el ejercicio de sus funciones públicas.

<sup>173</sup> La anteriormente mencionada St. del TJCE de 25 de julio de 1991.

<sup>174</sup> Sts. de 15 de mayo de 1990 y 17 de octubre de 1989.

<sup>175</sup> Actividades que se relacionan en los arts. 132, 135, 136, 371, 374 a 377, 378, apartado 2, 379, apartado 2, y 380 a 390, que hacen referencia a las exenciones en prestaciones de servicios, exenciones relativas a otras actividades (operaciones financieras y arrendamiento, entre otras), exenciones técnicas, excepciones para los Estados miembros que pertenecían a la Unión Europea a 1 de enero de 1978 y en España, la exención relativa a operaciones realizadas por autores.

jurisprudencia<sup>176</sup>, podría verse amparada dentro del supuesto de no sujeción, una actuación de un ente público realizada en idénticas condiciones que las de un operador económico privado, siempre y cuando los Estados miembros hagan uso de la facultad que hemos mencionado anteriormente.

Pese a la jurisprudencia anterior, lo cierto es que la norma española, al introducir una excepción a la no sujeción regulada en el art. 7.8 cuando intervenga una sociedad mercantil, sostiene la interpretación contraria. Por ello, algún autor<sup>177</sup> manifiesta que debe modificarse la redacción de la norma, de manera que lo determinante sea el régimen jurídico de prestación del servicio o que, al menos, no debe excluirse la no sujeción cuando la actividad se preste a través de una sociedad mercantil, sino sólo cuando sea ésta la que contrata con el destinatario de aquél.

### **3. Adecuación de la normativa española a la Directiva 2006/112/CE.**

No se ha producido una adecuación de nuestro ordenamiento al comunitario en el aspecto que estamos comentando, ya que mientras que éste supeditaba la no sujeción al impuesto del ente público, al requisito de que actúe en el ejercicio de funciones públicas, aunque dicha actuación se lleve a cabo a título oneroso<sup>178</sup>; la Ley española atiende a la forma de contraprestación (tributaria o no tributaria) que recibe el ente público para determinar la sujeción o no al impuesto<sup>179</sup>. Según el tenor literal de la Ley, son actuaciones realizadas en el ejercicio de funciones públicas, y por tanto no sujetas al IVA, las que se prestan directamente y se efectúan sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, es decir, aparentemente las que se realizan gratuitamente o se financian con tasas. Esta traslación de la Directiva Comunitaria a nuestro ordenamiento, ha sido criticada por la doctrina<sup>180</sup> ya que “no se destaca suficientemente que el factor determinante de la no atribución de la condición de empresario o profesional sujeto al impuesto a las citadas Entidades públicas... es la actuación en el ejercicio de sus funciones soberanas, con independencia de la naturaleza de la contraprestación”. Además, en todo caso, hemos de tener en cuenta que la medida de no sujeción

---

<sup>176</sup> St. del TJCE de 6 de febrero de 1997, Asunto C-247/1995, *Welden* en referencia a la actividad arrendaticia.

<sup>177</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La gestión de los servicios públicos municipales y el Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 22. 2002.

<sup>178</sup> St. del TJCE de 8 de marzo de 2001, Asunto C-276/98, *Comisión/Portugal*.

<sup>179</sup> La Resolución de la DGT de 30 de julio de 1990 declaró, a estos efectos, en clara contravención del Derecho Comunitario: «en nuestra legislación la dicotomía Derecho público-Derecho privado no es relevante para determinar la sujeción de las operaciones efectuadas por Entes Públicos. El eje de la distinción gira en torno a la naturaleza de la contraprestación...».

<sup>180</sup> ALEMANY SÁNCHEZ DE LEÓN, L. F.: “El IVA en la actividad municipal. Análisis de algunas cuestiones interpretativas”; *Tributos Locales*, nº 9. 2001 (pág. 29).

contenida en el art. 7.8 de la actual Ley del IVA, al constituir una excepción al principio general expuesto en el art. 2.1.c) de la Directiva 2006/112/CE, según el cual estarán sujetas al IVA 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<sup>181</sup>. En todo caso, hemos de tener en cuenta que, al menos, la redacción actual del art. 7.8 de la Ley 37/1992 se acerca más al espíritu de la Directiva 2006/112/CE, ya que en la redacción inicial de dicho artículo, se declaraban no sujetas al impuesto determinadas actividades empresariales o profesionales, cuando principalmente se financiaran mediante contraprestaciones de naturaleza tributaria, redacción que desapareció con la Ley 66/1997<sup>182</sup>.

Además, la Ley española se aparta de la Directiva 2006/112/CE, porque esta no establece que esas operaciones no estén sujetas<sup>183</sup>, sino que los 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. Por tanto, la regla en el ordenamiento comunitario, no es darles la condición de actividades no sujetas, sino negarles a los entes públicos la condición de sujetos pasivos; sin embargo, nuestro legislador, en el art. 7.8 de la Ley 37/1992, ha recogido que se trata de *operaciones no sujetas*. Esto significa<sup>184</sup> que la Ley española invierte la regla general de la Directiva, según la cual los entes públicos no son sujetos del tributo, pues, al indicar que no están sujetas ciertas actividades de estos entes, declara que sí son sujetos pasivos en general al IVA. Esta diferencia de interpretación no es baladí, sino que tiene efectos en la aplicación del impuesto<sup>185</sup>.

---

<sup>181</sup> Consulta de la DGT de 3 de septiembre de 2007 (Nº V1809-07).

<sup>182</sup> En concreto, se recogía la no sujeción cuando las operaciones principales, considerando como tales aquellas que representaren al menos el 80 por ciento de los ingresos derivados de la actividad. A esta previsión recogida en los párrafos segundo y tercero del art. 7.8, se presentó la Enmienda nº 59 en el trámite de aprobación por el Senado, por el Grupo Parlamentario Popular para que se suprimiera, en base a que no se podía dar lugar a situaciones de privilegio de los entes públicos cuando actuaren en competencia con los empresarios privados, por prohibirlo expresamente el Derecho Comunitario, enmienda que no prosperó.

<sup>183</sup> CAAMAÑO ANIDO, M. A., CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: Comentario de la St. de 6 de febrero de 1997; *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Tomo II, La Ley Actualidad, S.A., Madrid. 2001.

<sup>184</sup> En opinión de FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Los supuestos de no sujeción: especial referencia a las entregas de bienes y servicios realizadas por un ente público” en *El IVA en el sistema tributario español*; I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1986.

<sup>185</sup> Como señala FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Los supuestos de no sujeción...”; *cit.* estas consecuencias se manifiestan en la aplicación de la regla de la prorata, ya que si los entes públicos son considerados sujetos pasivos solo en cuanto realizan ciertas actividades, criterio de la Sexta Directiva, la regla de la prorata solo puede tener en cuenta estas actividades y las operaciones exentas que en el seno de ellas se realizan. Pero si son sujetos pasivos en general, y lo que se va a considerar es que determinadas operaciones se encuentran no sujetas, como recoge la Ley española, la regla de prorata ha de tener en cuenta en el numerador todas las actividades realizadas por el ente que den derecho a deducción y en el denominador las actividades exentas y no sujetas. El resultado del cálculo será diferente utilizando uno u



Nuestra jurisprudencia ha aplicado los criterios recogidos actualmente en la Directiva 2006/112/CE; así, se ha manifestado la Audiencia Nacional<sup>186</sup> al afirmar que *«el supuesto de no sujeción previsto en el art. 4.5 de la Sexta Directiva y 5.6 de la Ley 30/1985, lo es de carácter subjetivo, esto es, no queda excluida una operación determinada, sino la realización de distintas actividades por un determinado sujeto con aplicación de normas jurídico-públicas»*. Y el hecho de que se exija que la operación sea realizada por un organismo de Derecho público, determina, tal y como vimos anteriormente, que el supuesto de no sujeción se extienda a las actividades realizadas por un particular, que consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la función pública, como suele ocurrir con las actividades realizadas por los registradores de la propiedad<sup>187</sup>.

Por tanto, para que las operaciones realizadas sean ajenas al hecho imponible del impuesto, es necesario apreciar la concurrencia de dos requisitos: en primer término, la prestación directa requiere una actuación sin intermediarios, realizada por el propio ente público; en segundo lugar, la actuación administrativa debe encontrarse regida por las normas jurídico-públicas, es decir, la actuación se realiza en su condición de autoridad pública<sup>188</sup>. Incluso se ha llegado a determinar que una sociedad mercantil puede actuar en el ejercicio de funciones públicas, y por tanto, las contraprestaciones recibidas no estarían sujetas al impuesto<sup>189</sup>. Ahora bien, si los entes de Derecho público que ajustan su funcionamiento al Derecho administrativo cumplirían, en principio, el requisito de ser entes públicos y actuar en régimen de Derecho público; habrá de verse que también el tipo de actividad realizada no se incluya dentro de la lista del art. 7.8 de la Ley 37/1992, y que no se genere distorsión en la competencia, requisitos que veremos a continuación.

---

otro criterio.

<sup>186</sup> Sts. de 16 de febrero de 1995 y 11 de octubre de 1996.

<sup>187</sup> En este sentido la St. de la AN de 17 de marzo de 2004, que recoge la doctrina contenida en la St. del TJCE de 12 de septiembre de 2000, Asunto C-276/97, *Comisión contra la República Francesa*, respecto a la actividad de los operadores que permiten la utilización de una infraestructura viaria a cambio de un peaje.

<sup>188</sup> La St. del TSJ de Madrid de 30 de diciembre de 2004 va a recoger la no sujeción al impuesto respecto de las Oficinas Liquidadoras del Registro de la Propiedad, por llevar a cabo actividades administrativas, y recoge la doctrina establecida por el TS en su St. de 17 de abril de 1999: *«las Oficinas Liquidadoras de los Registros de la Propiedad son órganos de la Administración, sometidos al derecho público, servidos por personas que tienen o se les atribuye legalmente la condición de funcionarios, que tienen la misión exclusiva o principal de recaudar los tributos, estando sometidos en el ejercicio de su función al régimen disciplinario administrativo»*.

<sup>189</sup> St. de la AN de 30 de abril de 2003, respecto a la actividad de fomento del turismo realizada por una empresa pública adscrita a una Comunidad Autónoma.

#### **4. Excepción a la aplicación de la no sujeción: actividades que produzcan distorsiones graves en la competencia y actividades sujetas en todo caso.**

El principio general esbozado en el art. 13 de la Directiva 2006/112/CE, en cuanto a la no sujeción de los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas, encuentra a continuación dos excepciones<sup>190</sup>, en función de que las operaciones realizadas pudieran causar perjuicios en la libre competencia, que es uno de los principios consagrados por la creación del mercado interior. Y esta sujeción por suponer una alteración en la libre competencia, se va a producir tanto para las actividades en que los entes públicos actúan sometidos a Derecho privado y, por tanto, en concurrencia con los particulares, como en el propio ejercicio de sus funciones públicas, de forma que tanto las entidades públicas como los particulares recibirían igual tratamiento a efectos del IVA<sup>191</sup>.

Por un lado, los organismos públicos son considerados sujetos pasivos del impuesto respecto a aquellas operaciones en las que, por no ser considerados como tales, pudiera producirse una distorsión grave en la libre competencia con el sector privado; en cuyo caso, deben recibir el mismo tratamiento que éste y, por tanto, los citados entes deben quedar sujetos al impuesto. La redacción actual del precepto, respecto a la Sexta Directiva ha sido modificada, pero sin que tales variaciones sean significativas. En estos supuestos, al recibir los entes públicos el mismo tratamiento que los particulares, se garantiza, en un régimen de libre concurrencia, la igualdad de oportunidades, y el cumplimiento del principio de neutralidad del impuesto<sup>192</sup>. Apremiar cuándo se produce tal “distorsión grave de la competencia”, al constituir un concepto jurídico indeterminado, corresponderá a los órganos jurisdiccionales de cada Estado miembro<sup>193</sup>. En todo caso, si la “función pública” se desarrolla en régimen de

---

<sup>190</sup> El segundo párrafo del art. 13 de la Directiva 2006/112/CE recoge: «No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia». Y en el párrafo siguiente añade «en cualquier caso, los organismos de Derecho Público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante».

<sup>191</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Los Entes Locales: sujeción, deducción y repercusión del IVA”; *Tributos Locales*, nº 16. 2002.

<sup>192</sup> Así se recoge en las Sts. del TJCE de 26 de mayo de 2005 *Kingscrest Associates y Montecello*, C-498/03 y 8 de junio de 2006 Asunto C-430/04, *Finanzamt Eisleben y Feuerbestattungsverein Halle*.

<sup>193</sup> Incluso una ley nacional puede autorizar al Ministro de Hacienda de un Estado miembro a precisar el alcance del concepto de distorsiones graves de la competencia y del concepto de actividades efectuadas de forma no significativa, a condición de que sus decisiones de aplicación puedan someterse al control de los órganos jurisdiccionales nacionales. Esta novedad fue introducida por la St. del TJCE de 14 de

monopolio, ya sea legal o de hecho, no estará sujeta, ya que no hay competencia alguna que distorsionar<sup>194</sup>.

En nuestra legislación, no encontramos un precepto similar que determine expresamente la aplicación de la no sujeción, cuando se pudieran causar distorsiones graves en la competencia, aunque sí se recoge en la Exposición de Motivos, tanto de la Ley 30/1985 como en la 37/1992<sup>195</sup>. Esta mención en las Exposiciones de Motivos de las Leyes mencionadas, ha sido interpretada por la jurisprudencia<sup>196</sup>, en el sentido de que la Ley atiende, cuando se trata de considerar la sujeción al IVA de las actividades de los entes públicos, al criterio material de la naturaleza de esa actividad, en vez de a la de las operaciones concretas en que la misma se manifiesta, aunque determinados supuestos, como son las concesiones en puertos y aeropuertos, sí están sujetos a IVA por expresa prevención legal.

Nuestra doctrina nacional<sup>197</sup> ha destacado que estamos ante un concepto jurídico indeterminado, cuya precisión solo es posible mediante el examen y valoración jurídica de unas concretas relaciones económicas. Es un análisis difícil, pero inevitable en muchas hipótesis previstas en nuestro ordenamiento, donde encontramos ejemplos como el de la fijación de la base imponible en función del valor normal de mercado que se recoge como criterio de valoración en las operaciones vinculadas<sup>198</sup>.

Por otro lado, en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE se recogen una serie de actividades que se consideran, en todo caso, sujetas al impuesto; el motivo de la inclusión de las mismas se debe a que su ejercicio podría suponer una alteración de la libre competencia. En el mencionado Anexo, prácticamente

---

diciembre de 2000 (Asunto C-446/98).

<sup>194</sup> DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, A.: “Los entes públicos y el IVA”; *Impuestos*, nº 7. 1998.

<sup>195</sup> Así se hacía constar en la Exposición de Motivos de la Ley del IVA de 1985 -apartado II, Ámbito Objetivo de Aplicación, último párrafo-, «de conformidad con el art. 4º, número 5, de la Sexta Directiva Comunitaria no se sujetan al Impuesto las actividades que los entes públicos realicen en régimen de Derecho público, salvo los casos en que la no sujeción sea susceptible de ocasionar distorsión en el funcionamiento de los mecanismos del mercado, en especial cuando se trate de actividades descritas en el Anexo D) de la misma Directiva» y que «el criterio concreto utilizado para determinar dichas actividades se fundamenta en la naturaleza tributaria de la contraprestación a percibir». En similares términos se manifiesta la Ley 37/1992 en su Exposición de Motivos, apartado 4 “Modificaciones para perfeccionar la legislación del Impuesto”, cuestión 4.

<sup>196</sup> La St. del TS de 4 de junio de 2001 declara la sujeción la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos bajo el ámbito de la aplicación de la Ley 30/1985 y antes de la exención a la no sujeción introducida por la Ley 8/1989.

<sup>197</sup> Seguimos en este punto a HERRERA MOLINA, P. M.: “El IVA en los precios públicos desde la jurisprudencia comunitaria”; *cit.* (pág. 112).

<sup>198</sup> Art. 79.5 de la Ley 37/1992, en su redacción actual.

se recoge el contenido del Anexo D<sup>199</sup> de la Sexta Directiva, con ligeras variaciones, salvo la inclusión de las actividades de agencias de viajes. Junto con estas actividades, debemos de tener en cuenta aquellas que pueden ser realizadas por los entes públicos y que se enmarcan dentro del art. 5.Uno de la Ley 37/1992, al haberse reputado como empresarios los urbanizadores de terrenos. En estos supuestos, aunque la Entidad local lleve a cabo la ejecución del planeamiento, que es una actividad que desarrolla en el ejercicio de sus funciones públicas, sin embargo, en cuanto lleven a cabo la urbanización de un terreno, se consideran sujetos pasivos del IVA.

Además, el art. 13 admite la posibilidad de no aplicar esta sujeción cuando el volumen de las mismas sea insignificante. La justificación viene determinada<sup>200</sup> porque entonces, parece considerarse que no cabe realmente esa concurrencia con el sector privado. Esta excepción se ha aclarado por la jurisprudencia comunitaria, en el sentido de que la exclusión -cuando el volumen no sea significativo- opera únicamente respecto a las actividades relacionadas en el Anexo I, y que en todo caso, es una facultad que se otorga a los Estados miembros, sin que estén obligados a hacer uso de la misma, y sin que queden sometidos a tener que «*fijar un umbral de no imposición en cuanto a las actividades de que se trata*»<sup>201</sup>. De hecho, en la normativa española no se ha hecho uso de esta facultad.

### **5. Actividades realizadas por las Entidades locales en su potestad de imperio.**

Teniendo en cuenta que la naturaleza empresarial o profesional de la actividad es requisito necesario para la realización del hecho imponible del IVA,

<sup>199</sup> Las operaciones comprendidas en el Anexo D eran:

«1. Los servicios de telecomunicaciones;  
2. Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica;  
3. Transporte de bienes;  
4. Prestaciones de servicios portuarios y aeroportuarios;  
5. Transporte de personas;  
6. Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta;  
7. Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos;  
8. Explotación de ferias y exposiciones comerciales;  
9. Explotación de almacenes de depósito;  
10. Actividades de las oficinas comerciales de publicidad;  
11. Actividades de agencias de viajes;  
12. Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares;  
12. Actividades de organismos de radio y televisión en la medida en que no estén exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra q)».

<sup>200</sup> En opinión de FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Los Entes Locales: sujeción, deducción y repercusión del IVA”; *cit.*

<sup>201</sup> St. del TJCE de 17 de octubre de 1989, argumento reiterado en la St. de 14 de diciembre de 2000 (Asunto C-446/98).

tal y como exige el art. 4 de la Ley 37/1992, en principio, van a quedar excluidas del impuesto, aquellas actividades realizadas por los entes públicos en el ejercicio de su facultad de imperio, y que no tienen en absoluto naturaleza empresarial o profesional.

Por otro lado, la mayor parte de los servicios prestados por los entes públicos en virtud de su potestad de imperio, se realizan sin contraprestación, teniendo en cuenta la importancia cuantitativa que los impuestos (cuya naturaleza excluye el concepto de contraprestación) tiene en el conjunto de los presupuestos municipales. Expresamente, en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se mencionan una serie de servicios y actividades en los que se excluye la posibilidad de exigir tasas y precios públicos<sup>202</sup>. En la Ley del IVA de 1985 se mencionaban como integrantes del supuesto de no sujeción por las operaciones realizadas por los entes públicos, todas aquellas efectuadas sin contraprestación, mención que desapareció en la redacción original de la Ley 37/1992, habiéndose señalado por la doctrina<sup>203</sup> que la ausencia de contraprestación era requisito suficiente para excluirlo de los supuestos de no sujeción; teniendo en cuenta la posibilidad de realizar operaciones lucrativas dentro del ámbito empresarial, los denominados “autoconsumos”, que no debían quedar excluidos del ámbito de aplicación de la Ley por el solo hecho de ser realizados por entes públicos.

Como hemos manifestado anteriormente, los municipios y demás entes públicos no tienen, en principio, a efectos del IVA, la condición de empresarios o profesionales sujetos al impuesto ni, en consecuencia, dichos entes deben repercutir el citado impuesto en cuanto a las actividades que lleven a cabo como autoridad pública, siempre que, según se recoge en la Directiva 2006/112/CE, ello no origine distorsiones graves en la competencia ni las actividades realizadas estén comprendidas entre las enumeradas en el Anexo I de la misma Directiva. Ahora bien, el hecho de considerarse que no actúan en el ejercicio de una actividad empresarial, va a suponer que no podrán deducirse las cuotas de IVA que hayan soportado en la adquisición de bienes y servicios.

Para enjuiciar cuándo una Entidad local realiza estas funciones públicas, habrá que estar a las funciones que con carácter obligatorio deben prestar (y que se regulan en el art. 25 de la LRBRL), y a la modalidad de prestación elegida, dentro de las posibilidades que se recogen en el art. 85 de la LRBRL, y

---

<sup>202</sup> Los arts. 21 y 42 del TRLRHL prohíben la exigencia de tasas y precios públicos respecto a las siguientes actividades: abastecimiento de aguas en fuentes públicas, alumbrado de vías públicas, vigilancia pública en general, protección civil, limpieza de la vía pública y enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

<sup>203</sup> ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: “Algunas operaciones no sujetas al IVA. Especial referencia a las de mayor interés para la Administración Local”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 15/16. 1996.

que va a determinar la normativa concreta de aplicación<sup>204</sup>. Como manifestaciones de recursos financieros que las Entidades locales pueden percibir en el ejercicio de sus funciones públicas, se encuentran entre otros los ingresos que se perciben en el ejercicio de la actividad urbanizadora de las mismas, y que se recogen en el epígrafe específico del presente trabajo<sup>205</sup>; por su parte, entre las funciones públicas que se ejercen, podemos destacar la actividad tributaria, clara manifestación de sus potestades coactivas, cuyo anclaje constitucional se encuentra en el art. 31.1 de la Constitución de 1978, y su actuación encuentra su regulación básica en la Ley General Tributaria.

En cuanto a supuestos concretos en los que se va a determinar que se lleva a cabo el ejercicio de funciones públicas, de los supuestos analizados por la Dirección General de Tributos, encontramos los siguientes:

- No se considera que se lleva a cabo una ordenación de actividades empresariales o profesionales cuando éstas consistan en la labor de control y fiscalización de fondos comunitarios<sup>206</sup>.
- La realización de cursos no está sujeta al tributo cuando no se haga en el desarrollo de una actividad empresarial y se presten de forma gratuita, sin que se pueda considerar un autoconsumo de servicios al no darse los requisitos exigidos en el art. 12.3 de la Ley 37/1992<sup>207</sup>.

---

<sup>204</sup> Así, en la St. del TS de 10 de marzo de 2000, se plantea la sujeción al IVA de una sociedad mercantil íntegramente participada por el Ayuntamiento de Sevilla que presta el servicio de público de limpieza viaria, de recogida de basuras, y tratamiento de residuos, llegándose a la conclusión de que el Ayuntamiento ejerce sus funciones públicas desde el momento en que dicho servicio es propio de las funciones públicas atribuidas por la legislación local a los Ayuntamientos (art. 25, 2, letra b) de la LRBRL) porque dicho servicio se realiza en el marco del régimen jurídico que le es propio, por gestión directa de un organismo público propio (art. 85.3, letra c) de la LRBRL) y porque la actividad se realiza por una sociedad mercantil, *«pero no en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados, por cuanto es impensable que estos presten el servicio gratis y también porque un operador privado no se financia exclusivamente de transferencias de recursos, con cargo a los Presupuestos de gastos»*.

<sup>205</sup> Entre los que podemos mencionar la recalificación de terrenos rústicos en urbanizables, puesto que la actividad no se puede calificar como empresarial o profesional a efectos de IVA, ya que el Ayuntamiento actúa en el ejercicio de sus funciones públicas -Consulta de la DGT de 1 de diciembre de 2003 (Nº 2012-03)- o las prestaciones compensatorias que los Ayuntamientos pueden recibir por el uso y aprovechamiento de carácter excepcional del suelo no urbanizable, posibilidad que se recoge en el nº 5 del art. 52 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía.

<sup>206</sup> Consulta de 2 de marzo de 2004 (Nº 0457-04), donde se plantea que, para la gestión y desarrollo del programa PRODER II se crea una Asociación para el Desarrollo Rural Integral formada por varios miembros, uno de los cuales suele ser el Ayuntamiento de la zona beneficiada por estos fondos PRODER, que es el Responsable Administrativo y Financiero de la Asociación, y que está representado en la misma por el Alcalde o por el Interventor, cuya misión consiste en fiscalizar el destino de los fondos. Para sufragar los gastos del empleado público, el Ayuntamiento recibe unas cantidades de la Asociación con las cuales se remunerará al funcionario vía nómina.

<sup>207</sup> Consulta de 26 de marzo de 2002 (Nº 0506-02) respecto a la gestión de un edificio por un Ayuntamiento donde se van a impartir cursos de formación ocupacional y organización de conferencias y exposiciones.

- Servicios prestados por la retirada de vehículos de la vía pública cuando el Ayuntamiento lo preste directamente<sup>208</sup>, y no así cuando se haya llevado a cabo una concesión administrativa, en cuyo caso se repercutirá el impuesto<sup>209</sup>.
- Obras de acondicionamiento para el uso y disfrute de los ciudadanos sin contraprestación<sup>210</sup> y reparación del mobiliario urbano con sus propios medios<sup>211</sup>.
- Proyecto de conservación y mejora de áreas recreativas, de espacios naturales y del patrimonio artístico<sup>212</sup>.
- Actividades de carácter institucional o diplomático<sup>213</sup>.
- Organización de certámenes y concursos en los que se entregan premios. Al no considerarse que estas actividades se llevan a cabo en el ejercicio de una actividad empresarial, las cantidades no se sujetarían al impuesto, sin perjuicio de las obligaciones de retener que se recogen en otros impuestos<sup>214</sup>.

---

<sup>208</sup> Bien por sus propios medios -Consulta de la DGT de 2 de octubre de 1997 (Nº 2023-97)- o mediante contrato suscrito con una empresa mercantil -Consulta de la DGT de 3 de julio de 2007 (Nº V1437-07)-, aunque en este último supuesto, sí se repercutirá al Ayuntamiento el IVA correspondiente por la actividad realizada -Consulta de 22 de marzo de 1999 (Nº 0363-99)-. En el mismo sentido, Consulta de 23 de marzo de 1999 (Nº 0377-99). Sin embargo, cuando se lleve a cabo la prestación del servicio mediante una concesión administrativa, sí se repercutirá al usuario el importe del IVA correspondiente -Consulta de 17 de febrero de 2004 (Nº 0305-04)-.

<sup>209</sup> Consulta de la DGT de 17 de febrero de 2004 (Nº 0305-04).

<sup>210</sup> Consulta de la DGT de 6 de septiembre de 2001 (Nº 1630-01).

<sup>211</sup> Consulta de la DGT de 16 de noviembre de 2007 (Nº V2537-07), donde se plantea que en el supuesto de la reparación del mobiliario urbano por desperfectos ocasionados por accidentes de tráfico, si posteriormente se facturan dichos servicios a las compañías aseguradoras, dichas cantidades tendrán la consideración de indemnizaciones, sin que constituya una operación sujeta a IVA y, por tanto, sin repercusión de cantidad alguna en razón del impuesto.

<sup>212</sup> Consulta de la DGT de 16 de diciembre de 1998 (Nº 1954-98).

<sup>213</sup> Consulta de la DGT de 10 de septiembre de 1998 (Nº 1485-98), respecto a un entidad de Derecho público de carácter interadministrativo integrada por el Ministerio de Asuntos Exteriores, la Comunidad de Madrid y el Ayuntamiento de Madrid, que tiene por objeto la gestión de actividades de tipo cultural y artístico y de actuaciones institucionales y diplomáticas.

<sup>214</sup> A estos efectos, hay que tener en cuenta que cuando el premio lo perciba una entidad a las que resulte de aplicación la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, las rentas están parcialmente exentas de tributación por el Impuesto sobre Sociedades (en virtud del art. 9 del Texto Refundido por el que se regula el mencionado impuesto) y si las rentas derivan de las actuaciones que se comprenden en los arts. 6 y 7 de la Ley 49/2002, al estar exentas no están sometidas a retención ni ingreso a cuenta, aunque dicha circunstancia deberá ser acreditada por la entidad sin fines lucrativos, tal como establece el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y

- Emisión de certificados de empadronamiento<sup>215</sup>.
- Promoción, fomento y protección de los derechos de los consumidores<sup>216</sup>.
- Compromiso de un Ayuntamiento de favorecer y permitir los trazados de líneas e interconexión eléctrica de una empresa relacionada con el suministro de energía eléctrica a cambio de una cantidad<sup>217</sup>.

**b) Incidencia del impuesto en la gestión de los ingresos de las Entidades locales. Exigencia de contraprestación y naturaleza de la misma.**

**1. Introducción.**

El párrafo 8º del art. 7 de la Ley 37/1992, en su redacción actual, va a considerar como actividades no sujetas al IVA «*las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria*». Por tanto, la Ley del IVA va a considerar que, cuando por la realización de sus actividades los entes locales no exijan contraprestaciones o éstas sean de carácter tributario, no se producirá la sujeción al impuesto. Ahora bien, en el propio texto legal se recogen dos excepciones a dicha afirmación; en primer lugar, se producirá el devengo del IVA cuando las Entidades públicas actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles, y en segundo lugar, cuando se realice alguna de las actividades enumeradas en las letras a) a m) del párrafo 3º del art. 7.8 de la Ley 37/1992. En ambos supuestos, se produce la exigencia del IVA, aunque se trate de actividades en las que se exija una contraprestación de naturaleza tributaria<sup>218</sup>.

---

de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, en cuyo art. 4 establece: «*La acreditación de las entidades sin fines de lucro a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 12 de la Ley 49/2002 se efectuará mediante certificado expedido por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que conste que la entidad ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el título II de la mencionada ley y que no ha renunciado a éste*».

<sup>215</sup> Consulta de la DGT de 6 de mayo de 2005 (Nº V0756-05).

<sup>216</sup> Consulta de la DGT de 29 de marzo de 2004 (Nº 0798-04), respecto a la entrega gratuita de estudios llevados a cabo por el Instituto Nacional de Consumo entre diversos organismos públicos. Sin embargo, si la venta se realiza a particulares a título oneroso, sí se considerará una operación sujeta al impuesto.

<sup>217</sup> Consulta de la DGT de 28 de mayo de 1999 (Nº 0877-99).

<sup>218</sup> Consulta de la DGT de 26 de noviembre de 1998 (Nº 1855-98).



Además tenemos que recordar la obligación que tienen las Entidades locales de emitir factura o recibo cuando repercutan IVA, aunque deberá de consignarse, además de todos los datos habituales de la facturación, separadamente la base imponible y el tipo de gravamen.

En todo caso, debemos de manifestar que, si bien la calificación como tasa o precio público de las contraprestaciones que se reciben por prestaciones de servicios que se llevan a cabo por los Ayuntamientos, puede ser orientativa al objeto de considerar si una determinada actividad se encuentra sujeta al impuesto; lo fundamental es determinar si estamos ante una actividad empresarial, en cuyo caso se producirá la sujeción al impuesto, o de una actividad no empresarial, donde, aunque la contraprestación venga determinada por un precio público, no se producirá la sujeción al mismo, tal y como ha manifestado la Dirección General de Tributos<sup>219</sup>.

Aún así, la Dirección General de Tributos, en sus Contestaciones a Consultas, ha tenido en cuenta la calificación otorgada a la contraprestación exigida, tasa o precio público, para determinar si la operación de que se trataba se encontraba o no sujeta al impuesto<sup>220</sup>. En todo caso, la calificación de la contraprestación exigida vendrá determinada en función de la existencia de coactividad (tasas) o voluntariedad (precios públicos) en la recepción del servicio prestado por parte de los usuarios; y por otra, la exclusividad o monopolio de hecho o de derecho en la prestación por parte del sector público (tasas) o su concurrencia con el sector privado (precios públicos).

## **2. Adecuación de nuestra legislación a la Directiva Comunitaria.**

Mientras que el art. 13 de la Directiva 2006/112/CE establece como criterio de no sujeción al impuesto la realización de operaciones como autoridad pública, con independencia de la existencia o no de contraprestación y el carácter de la misma (*«aunque con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones»*), nuestra legislación interna va a tener en cuenta para determinar la no sujeción, además de la prestación directa de los servicios, la no existencia de contraprestación o el carácter tributario de la misma<sup>221</sup>.

---

<sup>219</sup> En la Consulta de 4 de diciembre de 1995 se recoge que *«el hecho de que la contraprestación de las operaciones esté constituida por un precio público, no es un criterio válido por sí mismo para determinar automáticamente el carácter empresarial de la actividad... ya que si bien esta correlación se producirá normalmente, en otros casos el precio público puede constituir la contraprestación de operaciones no sujetas al impuesto»*. Esta misma argumentación se recoge en las Consultas de 16 de abril de 1998 y 6 de noviembre de 2000.

<sup>220</sup> En la Consulta de 3 de marzo de 2005 (Nº V0335-05), donde se planteaba la sujeción al impuesto de la contraprestación percibida por el arrendamiento de unos terrenos de propiedad municipal a una empresa de telefonía para la instalación de una estación base de telefonía móvil.

<sup>221</sup> Carácter que, de acuerdo con el art. 2.2 de la actual Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) sólo se predica de las tasas, contribuciones especiales e impuestos. Los precios públicos, pese

Así, en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985<sup>222</sup>, se recogió como criterio para determinar la realización de actividades de los entes públicos en régimen de Derecho público, y por tanto no sujetas al tributo según el art. 4.5 de la Sexta Directiva y actual art. 13 de la Directiva 2006/112/CE, la naturaleza tributaria de la contraprestación a percibir. El apartado 6º del art. 5 de la Ley 30/1985 estableció la no sujeción de las actividades realizadas por los entes públicos «*cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria*». La actual Ley del IVA, mantiene el mismo criterio, en su art. 7.8, de la no existencia de contraprestación o el carácter tributario de la misma para determinar la no sujeción.

Por tanto, el actual art. 13 de la Directiva 2006/112/CE, en opinión de nuestro Tribunal Supremo<sup>223</sup>, es mucho más amplio porque permite contraprestaciones de muy diversa índole, en tanto que nuestra Ley sólo permite dos supuestos: no exigencia de contraprestación o contraprestación de naturaleza tributaria. Hay que poner de manifiesto, por tanto, que el legislador no ha destacado suficientemente que el factor determinante de la no atribución de la condición de empresario o profesional sujeto al impuesto de las entidades públicas en relación con determinadas actividades u operaciones y, por tanto, su no sujeción al impuesto; es la actuación en el ejercicio de funciones soberanas, con independencia de la naturaleza de la contraprestación que se perciba.

Ahora bien, la doctrina ha destacado<sup>224</sup>, que nuestro ordenamiento interno debe interpretarse de acuerdo con las resoluciones dictadas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que en aplicación del art. 13 de la actual Directiva del IVA, exonera cualquier tipo de operación realizada por los entes públicos en régimen de Derecho público, con independencia de que la contraprestación recibida tenga o no “naturaleza tributaria”<sup>225</sup>. De hecho, las

---

a ser ingresos de Derecho público, no tienen naturaleza tributaria.

<sup>222</sup> En su nº II “Ámbito objetivo de aplicación” se recoge que «*de conformidad con el art. 4, número 5, de la Sexta Directiva comunitaria, no se sujetan al Impuesto las actividades que los Entes públicos realicen en régimen de Derecho Público, salvo los casos en que la no sujeción sea susceptible de ocasionar distorsiones en el funcionamiento de los mecanismos del mercado, en especial cuando se trate de las actividades descritas en el Anexo D de la misma Directiva. El criterio concreto utilizado para determinar dichas actividades se fundamenta en la naturaleza tributaria de la contraprestación a percibir*».

<sup>223</sup> St. de 10 de marzo de 2000 donde enjuicia la adecuación a la citada Directiva comunitaria del art. 5.6 de la primitiva Ley del IVA, aunque sus observaciones pueden perfectamente referirse a la redacción vigente del art. 7.8 de la Ley 37/1992.

<sup>224</sup> Seguimos en este punto a HERRERA MOLINA, P. M.: “El IVA en los precios públicos desde la jurisprudencia comunitaria”; *cit.*

<sup>225</sup> En este sentido HERRERA MOLINA, P. M.: “El IVA en los precios públicos...”; *cit.* (pág. 111) señala la aplicación del llamado “método principialista”, ya que en virtud del art. 5 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, nuestros tribunales deben *acomodar por vía hermenéutica las normas españolas al ordenamiento comunitario, de acuerdo con la interpretación del mismo que resulte de las resoluciones*

operaciones no sujetas desbordan el ámbito de las contraprestaciones tributarias.

Pero hay que tener en cuenta también que la Directiva 2006/112/CE obliga a gravar aquellas actividades realizadas en régimen de Derecho público cuando puedan también realizarse por particulares, en competencia con aquellos, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera llevar a distorsiones graves de la competencia. El primero de los aspectos citados - realización de actividades en concurrencia con los particulares- no puede concurrir actualmente en las tasas locales, cuando dicha calificación les venga otorgada por la realización de actividades en el ejercicio de un monopolio de hecho o de derecho.

La doctrina<sup>226</sup> destaca que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el art. 7.8 de la Ley 37/1992 ha de someterse a una interpretación crítica, en un doble sentido:

- Extensiva, en cuanto que el concepto de “contraprestación de naturaleza tributaria” no sólo debe abarcar tasas y precios públicos, sino cualquier contraprestación derivada de la entrega de bienes o prestación de servicios realizada en régimen de Derecho público, con independencia de que la obligación de pago nazca *ex lege* o del acuerdo de voluntades<sup>227</sup>.
- Restrictiva, pues están sujetas aquellas operaciones que puedan ocasionar “distorsiones graves de la competencia” en el caso de excluirse su tributación.

Por tanto, para acomodar por vía de interpretación el art. 7.8 de la Ley 37/1992 a la doctrina de la Sentencia de 17 de octubre de 1989 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el término “contraprestación de naturaleza tributaria” debe entenderse como “cantidad exigida como consecuencia de una relación de derecho público, salvo cuando la no sujeción al IVA implique distorsiones graves de la competencia”.

---

*dictadas por el Tribunal de Justicia.* El citado autor señala, además, que en virtud de la doctrina del “acto claro” nuestros tribunales no pueden plantearse dudas sobre el sentido de la no sujeción prevista por la Sexta Directiva, dado que este ha sido ya puesto de manifiesto por las Sts. del TJCE de 17 de octubre de 1989 y 15 de mayo de 1990, en el sentido de que no están sujetas las prestaciones realizadas en régimen de Derecho público.

<sup>226</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: “El IVA en los precios públicos...”; *cit.*

<sup>227</sup> La distinción en cuanto al nacimiento de la obligación de pago se recoge por FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad”, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 64. 1989 (pág. 487) en cuanto “la utilización de *contratos de Derecho público* sometería los pagos a realizar por el particular a las normas de Derecho público, pero no convertiría la obligación derivada del contrato en una obligación *ex lege* de Derecho público, en un tributo”.

El autor al que seguimos señala que “esta acomodación puede parecer excesiva, pero rechazarla llevaría a concluir que el precepto español quebranta el ordenamiento comunitario y resulta parcialmente inaplicable”. Por tanto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios por las que se exijan precios públicos, sólo quedarán sujetas al IVA cuando de lo contrario se distorsione gravemente la competencia, o cuando se trate de operaciones que la Ley sujete de modo expreso al amparo del Anexo I de la Directiva 2006/112/CE.

### 3. Realización de actividades a título gratuito.

Con carácter introductorio, debemos tener en cuenta que normalmente los servicios prestados por los entes públicos en virtud de su potestad de imperio se realizan sin contraprestación<sup>228</sup>, al financiarse mediante diversos recursos presupuestarios (como son los impuestos o subvenciones), y cuya naturaleza, por tanto, excluye la existencia de contraprestación<sup>229</sup>.

La Ley 30/1985, en su art. 5.6, establecía la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuando se efectuaran “sin contraprestación”, mientras que en el art. 7 de la actual Ley del IVA, se van a declarar no sujetas al impuesto determinadas operaciones realizadas a título gratuito. Esto nos lleva a preguntarnos sobre la sujeción al IVA de las operaciones realizadas por los entes públicos efectuadas sin contraprestación. Con carácter general, las operaciones realizadas a título gratuito quedan exceptuadas de tributación a efectos de IVA<sup>230</sup>, aunque hay que tener en cuenta las siguientes consideraciones:

---

<sup>228</sup> Además existe la prestación de una serie de servicios en los que, por expresa prohibición legal, en ningún caso podrán exigirse tasas (art. 21 del TRLRHL) ni precios públicos (art. 42 del TRLRHL). Estos servicios son:

- a) Abastecimiento de aguas en fuentes públicas.
- b) Alumbrado de vías públicas.
- c) Vigilancia pública en general.
- d) Protección civil.
- e) Limpieza de la vía pública.
- f) Enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

<sup>229</sup> ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: “El IVA y las Corporaciones Locales (1)”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 15. 1986.

<sup>230</sup> El último párrafo de la letra a) del apartado Uno del art. 5 de la Ley 37/1992 dispone: «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.» Dicho párrafo es consecuencia de lo dispuesto en el apartado Dos del referido artículo, que conceptúa como actividades empresariales o profesionales «las 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». Por otro lado, la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo a este respecto, en su St. de 1 de abril de 1982 (Asunto 89/81) mantiene que, quien «presta con habitualidad y exclusivamente servicios a título gratuito no puede ser como un empresario o profesional sujeto al IVA», sin establecer excepciones en función de la naturaleza del sujeto que lleve a cabo dichas operaciones.

1. No pueden ser consideradas realizadas a título gratuito, las actividades económicas cuya contraprestación exista realmente, aunque se satisfaga por persona o entidad distinta de su destinatario, incluso si dicha contraprestación se instrumenta mediante subvenciones<sup>231</sup>.
2. Existen operaciones lucrativas que, efectuadas dentro del ámbito empresarial, constituyen los supuestos de sujeción conocidos como autoconsumos, los cuales no deben quedar excluidos del ámbito de aplicación de la ley por el solo hecho de ser realizados por entes públicos<sup>232</sup>.

Por tanto, la inexistencia de contraprestación puede ser una pista identificativa de que la actividad no es empresarial o profesional (en cuyo caso quedaría fuera del ámbito de aplicación de la Ley del IVA), pero también puede ser determinante de una operación sujeta al impuesto en el caso de los autoconsumos.

Por otro lado, cabe plantearse las consecuencias de la aplicación de la no sujeción cuando un ente público realice diversas actividades económicas, unas a título oneroso y otras sin contraprestación.

El art. 1 del Reglamento del impuesto aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, parecía resolver la cuestión suscitada, al establecer en su apartado primero que *«las disposiciones relativas a la no sujeción de las operaciones realizadas por los Entes públicos se aplicarán respecto de cada una de las actividades económicas distintas que, en su caso, realicen los mismos»*.

Aunque dicho precepto fue derogado por el artículo primero Uno del Real Decreto 296/1998, de 27 de febrero, podemos interpretar que no tienen naturaleza empresarial las actividades correspondientes a un sector de actividad, en el que exclusivamente se llevan a cabo operaciones sin contraprestación, aunque los entes públicos que las realicen efectúen actividades a título oneroso, porque la inexistencia de contraprestación en todas las operaciones realizadas en el ejercicio de una determinada actividad, es incompatible con el concepto de actividad empresarial o profesional.

---

<sup>231</sup> Este supuesto se recoge en la Consulta de la DGT de 30 de octubre de 2003 (Nº 1761-03), donde un organismo autónomo local se financia con subvenciones del Ayuntamiento y se dedica a prestar servicios a título gratuito en el marco de programas de formación, lo cual se considera un autoconsumo de servicios, y por tanto, una operación sujeta al impuesto.

<sup>232</sup> En el art. 9 de la actual Ley del IVA se relacionan los autoconsumos de bienes que se asimilan a las entregas de bienes a título oneroso y en el art. 12 se relacionan los autoconsumos de servicios que se consideran asimilables a las prestaciones de servicios a título oneroso.

Por consiguiente<sup>233</sup>, aunque no existe un pronunciamiento expreso sobre esta cuestión por parte de la Administración ni de los Tribunales, puede concluirse que no pueden considerarse empresariales o profesionales las actividades perfectamente delimitadas realizadas por los entes públicos que únicamente den lugar a entregas de bienes o a prestaciones de servicios que sean realizadas sin contraprestación; aunque el mismo ente público realice otras actividades económicas que se lleven a cabo mediante la realización de operaciones a título oneroso.

#### **4. Realización de actividades mediante contraprestación de naturaleza tributaria.**

##### **4.1 Evolución normativa.**

Resulta interesante estudiar la evolución que han sufrido las figuras de las tasas y de los precios públicos en nuestro ordenamiento, ya que es el carácter tributario de la contraprestación un elemento orientativo para determinar la no sujeción al impuesto.

Una de las principales novedades de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (Ley derogada por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales) fue la novedosa regulación de los precios públicos<sup>234</sup>, a través de los cuales pasó a exacionarse con esta figura supuestos que anteriormente constituían el hecho imponible de las tasas<sup>235</sup>.

A consecuencia de ello, ya no se aplicaba de forma automática el supuesto de no sujeción previsto con carácter general en el art. 5, apartado 6 de la Ley 30/1985, dado que el mismo exigía, para que no resultara de aplicación el impuesto, que los servicios prestados por un ente público, se realizaran sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Como tal naturaleza tributaria no se predicaba de los precios públicos, ello vino a determinar la automática sujeción al IVA por la realización de actividades de carácter empresarial que, hasta ese momento, y con ciertas excepciones, se consideraban no sujetas por ser calificada la contraprestación exigida como tasa.

---

<sup>233</sup> ALEMANY SÁNCHEZ DE LEÓN, L. F.: *op. cit.*

<sup>234</sup> Aunque dicha figura ya se recogió en la Ley 4/1988, de 5 de julio, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

<sup>235</sup> De acuerdo con la Disposición Transitoria Primera de la Ley 39/1988, antes del día 1 de enero de 1990 las Corporaciones locales debían adoptar, los acuerdos precisos al objeto de poder exigir precios públicos con arreglo a las normas contenidas en la Ley. Hasta la fecha indicada, podían continuar exigiendo tasas conforme a la regulación del derogado Título VIII del RDLeg. 781/1986.

En este orden de cosas, surgió el problema respecto a la contraprestación que se debía satisfacer por el aprovechamiento especial o la ocupación del dominio público, a las que venía exigiéndose una tasa<sup>236</sup>, pero que, al sujetarse la contraprestación por dicha ocupación a un precio público, se planteaba la sujeción al IVA.

El criterio que mantuvo la Dirección General de Tributos<sup>237</sup> fue el de considerar que no tenían carácter de actividades empresariales las concesiones administrativas, ni estaban sujetos los cánones percibidos por las mismas, al tratarse de una actividad realizada en el ejercicio de la potestad de imperio de los entes locales; si bien la doctrina mantenía sus dudas respecto a la sujeción de las autorizaciones para la ocupación del dominio público local<sup>238</sup>.

Este problema se solucionó por la Disposición Adicional Octava de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos<sup>239</sup>, que le añade un nuevo párrafo al art. 5.6 de la Ley 30/1985, declarando no sujeta al IVA «*la constitución de concesiones y autorizaciones administrativas*». Teniendo en cuenta que el otorgamiento del derecho a la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, exige la concesión, autorización o licencia administrativa, a tenor de los arts. 77 y 78 del RBEL, se declaró la no sujeción al impuesto por la utilización del dominio público, aunque la contraprestación viniera determinada por la exigencia de un precio público<sup>240</sup>.

Por tanto, la reforma operada por la Ley 8/1989 supuso que no quedaban sujetos al impuesto los precios públicos exigidos por la ocupación del dominio público local por requerirse el otorgamiento de una concesión administrativa.

Respecto a las prestaciones de servicios, susceptibles de gravarse en

---

<sup>236</sup> Ya que la contraprestación satisfecha por los concesionarios, de conformidad con el art. 1 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 y de acuerdo con el art. 26.1. a) de la anterior Ley General Tributaria, tenía naturaleza de tasa.

<sup>237</sup> Resoluciones de 23 de abril de 1986 y 29 de febrero de 1988.

<sup>238</sup> Así, en respuesta a una Consulta recogida en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados* (nº 21 de 1990) distinguía entre los supuestos en que el aprovechamiento se realizaba en virtud de concesión administrativa, en los que estaba claro la no sujeción al impuesto, de aquellos otros en que sólo existía una autorización, en cuyo caso se determinaba la sujeción al IVA del precio público percibido.

<sup>239</sup> Donde se va a definir el precio público como la contraprestación pecuniaria que se satisfaga por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados.

<sup>240</sup> Igualmente, en relación a la sujeción al IVA de la cesión del aprovechamiento especial del dominio público local para establecer un puesto de venta en el mercado semanal, la Dirección General de Tributos estableció la no sujeción al mismo, por tratarse de un supuesto de concesión, y por tanto excluido (art. 7.9 de la Ley 37/1992), aún cuando se recibiera como contraprestación un precio público (Contestación de 4 de diciembre de 1995).

función de lo establecido en el apartado B) del art. 41 de la Ley 39/1988 mediante precios públicos, y que anteriormente no se encontraban sujetas al IVA cuando la contraprestación exigida se calificaba como tasa; a partir de ese momento, la realización de estas actividades quedaban sujetas al impuesto.

Además, por realizarse el hecho imponible recogido en la Ley del IVA, siempre quedaban sujetas al impuesto las actividades de carácter empresarial que se realizaban por los entes locales y cuya contraprestación venía determinada por la exigencia de un precio público<sup>241</sup>.

Posteriormente, como consecuencia de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de carácter público, se vuelve a producir una modificación respecto a la contraprestación que debían percibir los entes públicos por prestación de servicios y realización de actividades y ocupación del dominio público local, al objeto de adecuar la normativa legal contenida en la Ley 39/1988 a la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/95, de 14 de diciembre, que define el concepto de prestación patrimonial de carácter público del art. 31.3 de la Constitución española. En todo caso, la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/95, se circunscribía al contenido de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos en materia de precios públicos establecidos por la Administración estatal, sin pronunciamiento alguno respecto a la normativa sobre precios públicos locales recogida en la anterior Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Será la Sentencia del Tribunal Constitucional 233/1999, de 16 de diciembre, la que analice la inconstitucionalidad del art. 41 de la LRHL.

Como consecuencia de la Ley 25/1998, por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público y por la realización de las actividades que cumplan alguno de los requisitos exigidos en el art. 20 de la anterior LRHL y por las que las Corporaciones locales venían exigiendo un precio público, porque al no reunir ambos requisitos la legislación anterior así lo regulaba, se determinó que, a partir de ese momento, deberían exigir una tasa. En la Disposición Transitoria Segunda se recogió un régimen transitorio para las tasas y precios públicos locales, en cuanto se podían seguir exigiendo los mismos conforme a la normativa anterior hasta el 1 de abril de 1999<sup>242</sup>. En la

---

<sup>241</sup> Así, la Consulta de la DGT de 29 de enero de 1998 (Nº 0121-98) determina la sujeción al IVA del precio público exigido por la explotación de unas piscinas municipales.

<sup>242</sup> Cuyo contenido es el siguiente: «1. Antes del día 1 de abril de 1999, las entidades locales habrán de aprobar definitivamente y publicar los acuerdos precisos de imposición y ordenación de tributos al objeto de poder exigir tasas con arreglo a las modificaciones introducidas por la presente Ley en la Sección III del Capítulo III del Título I de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Asimismo, y antes de la fecha indicada, las respectivas Corporaciones deberán aprobar definitivamente y publicar los acuerdos precisos al objeto de poder exigir precios públicos con arreglo a dichas normas.

Entretanto, y hasta la fecha indicada, las entidades locales podrán continuar exigiendo tasas y precios públicos con arreglo a la normativa anterior.



práctica, esto vino a suponer que desde el momento en que se exigieron tasas por la prestación de determinados servicios en los que antes se exigía un precio público, y de acuerdo con lo previsto en el art. 7.8 de la Ley 37/1992, la tasa no quedaba gravada por el IVA correspondiente, salvo que la actividad se prestase por una entidad de carácter mercantil o se tratase de algunas de las actividades que en el precepto se señalan como en todo caso sujetas al IVA.

Además, hay que tener en cuenta que, para determinar la no sujeción al impuesto de las actividades desarrolladas por los entes públicos cuando se exijan tasas, deberá realizarse operación por operación. En un primer momento se trató de ampliar la no sujeción, recogiendo el art. 7.8, en sus párrafos 2º y 3º, que no estarían sujetas al impuesto, además, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional realizadas por los entes públicos cuyas operaciones principales tuvieran naturaleza tributaria. A estos efectos, se consideraban operaciones principales aquellas que representaran, al menos, el 80 por ciento de los ingresos derivados de la actividad. El art. 2 del Reglamento del IVA de 1992 preveía que *«las disposiciones relativas a la no sujeción de las operaciones efectuadas por los entes públicos se aplicarán con independencia respecto de cada una de las actividades económicas distintas que, en su caso, realicen los mismos»*. Por otra parte, el art. 9.1. c), a) de la Ley del IVA definía *«las actividades económicas distintas como aquellas que tuvieran asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas...»*. La aplicación de la normativa anteriormente expuesta, podía suponer en la práctica, que determinadas actividades empresariales desarrolladas por los entes Públicos y por las que se exigían precios públicos como recurso de financiación minoritario de las prestaciones, no quedaran sujetas al impuesto.

Sin embargo, los párrafos 2º y 3º del art. 7.8 de la Ley 37/1992 fueron derogados por el art. 6 de la Ley 66/1997 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, lo que supuso que, para determinar la sujeción o no al impuesto, ya no se tiene en cuenta que la contraprestación sea mayoritariamente tributaria, sino que hay que ver la forma de contraprestación de cada operación de forma singularizada y que se den el resto de los requisitos exigidos para determinar su sujeción al impuesto.

---

2. Las modificaciones a que se refiere el apartado anterior se entienden sin perjuicio del derecho de las Entidades locales a exigir, con arreglo a la normativa modificada, las deudas devengadas al amparo de ésta.

3. Las tasas que resulten de lo previsto en el apartado 1 anterior y sean consecuencia de la transformación de precios públicos no estarán sujetas al requisito de notificación individual a que se refiere el art. 124 de la Ley General Tributaria, siempre que sean de carácter periódico y el sujeto pasivo y la cuota de la tasa coincidan con el obligado al pago y el importe del precio público al que sustituye.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación aun en el supuesto en el que la cuota de la tasa resulte incrementada respecto del importe del precio público al que sustituya, siempre que tal incremento se corresponda con una actualización de carácter general».

## 4.2 Estado actual de la cuestión.

Teniendo en cuenta la normativa anteriormente expuesta y el contenido del art. 7.8 de la Ley 37/1992, podemos llegar a la conclusión de que, la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local o la realización de las actividades por cuya prestación se exige un recurso de carácter tributario<sup>243</sup> (generalmente tasas, aunque también pueden ser contribuciones especiales<sup>244</sup>); y que por tanto, no suponen el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, no quedarán sujetos al impuesto, salvo que se trate de alguna de las actividades relacionadas en el art. 7.8 de la Ley 37/1992, en cuyo caso siempre se exigirá el mismo<sup>245</sup>.

Y por otro lado, que las actividades económicas llevadas a cabo por los entes públicos mediante contraprestación que tenga naturaleza de precio público, estarían sujetas al impuesto, si concurrieran las demás circunstancias exigidas por la Ley para ser calificadas como empresariales o profesionales, aunque posteriormente la actividad esté amparada por una exención concreta de las previstas en los arts. 20 y siguientes de la Ley 37/1992.

Ahora bien, tal y como ha señalado la doctrina<sup>246</sup>, una vez que la Entidad

<sup>243</sup> Es la interpretación que los legisladores de la primera Ley del IVA realizaron, entendiendo que la realización de actividades que constituyen ejercicio de autoridad que se exige en la Sexta Directiva, es equiparable a la realización de actividades a través de una contraprestación de carácter tributario. Ya tendremos ocasión de referirnos a esta interpretación en otro epígrafe del presente trabajo.

<sup>244</sup> Así, en la Consulta de la DGT de 25 de mayo de 2000 (Nº 1191-00) se recoge la no sujeción por la realización de obras de urbanización por cuya realización se exigen contribuciones especiales.

<sup>245</sup> Estas actividades son:

- a) Telecomunicaciones.
- b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c) Transportes 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 o 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 de 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.

<sup>246</sup> Seguimos en este punto a FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Las tasas locales por servicios y actividades tras la nueva LGT”; *Tributos Locales*, nº 52. 2005.

local decide, en el ejercicio de la autonomía local, gravar la prestación de un servicio público<sup>247</sup>, y hacerlo de forma que el coste recaiga sobre los beneficiarios directos (a diferencia de la financiación con impuestos generales, que recae sobre la generalidad de los ciudadanos); podemos plantearnos determinar, cual es la fundamentación última en base a la cual se puede optar por establecer una tasa o un precio público como prestación de un servicio o de la realización de una actividad, encontrándonos numerosos ejemplos en los que un mismo servicio se grava en una Entidad local con una tasa y en otra con un precio público<sup>248</sup>.

El art. 20 del TRLRHL, en su redacción actual, establece que se deberán exigir tasas por el uso del dominio público, por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de Derecho público de competencia local, cuando se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, y se den una serie de requisitos, que caracterizan las prestaciones patrimoniales de carácter público, en virtud de la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/95. Estos requisitos hacen referencia a que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados<sup>249</sup>, y/o no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente<sup>250</sup>, ya que en ambos

---

<sup>247</sup> Ya que, salvo en los supuestos mencionados en el art. 21 del TRLRHL, en los demás, la jurisprudencia ha destacado que se trata de una decisión política, y en el caso de las tasas, reflejo de los principios constitucionales de legalidad tributaria, autonomía local y suficiencia financiera. A este respecto, la St. del TSJ de Castilla-La Mancha de 6 de junio de 1996 recoge que: «A cada Corporación Local, en ejercicio de la autonomía política que la Constitución reconoce y garantiza, debe corresponder la decisión de establecer las tasas en aquellos servicios que considere deben autofinanciarse, con el fin de asegurar la suficiencia financiera del Ayuntamiento. De este modo, cada comunidad local puede decidir autónomamente organizar y recibir los servicios que desee, pero también que esté dispuesta a pagar. En este sentido, el reformador de las Haciendas Locales brinda un instrumento regulado en sus elementos esenciales y con la suficiente flexibilidad como para hacer compatibles los tres principios constitucionales: legalidad tributaria, autonomía local y suficiencia financiera». Los precios públicos, por el contrario, responden más a un interés de índole recaudatorio, y no están sujetos a los principios de legalidad y capacidad económica.

<sup>248</sup> Lo que en la práctica tiene evidentes consecuencias, en cuanto en las tasas el rendimiento no puede exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio -art. 24.2 del TRLRHL-, y el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales están sometidos al principio de reserva de ley tributaria -letra d) del art. 8 de la LGT-, en los precios públicos, por el contrario, el rendimiento como mínimo tiene que cubrir el coste del servicio (salvo cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público -art. 44 del TRLRHL-), y no están sometidos al principio de legalidad tributaria.

<sup>249</sup> Lo cual ocurrirá cuando dicha recepción, venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante. Ahora bien, como señala M. J. FERNÁNDEZ PAVÉS en “Las tasas locales por servicios o actividades...”; *cit.* la imposición de la solicitud o recepción del servicio efectuada por disposiciones legales o reglamentarias se presta a menos interpretaciones, a diferencia del término “servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante”. Es más, ni siquiera en la Sentencia mencionada se definen estos conceptos, limitándose a recoger que «la dilucidación de cuándo concurren estas circunstancias deberá atender a las características de cada caso concreto sin que sea procedente añadir ahora mayores precisiones».

<sup>250</sup> En cuanto a este requisito tenemos que mencionar, siguiendo a M. J. FERNÁNDEZ PAVÉS en “Las

supuestos el Tribunal Constitucional considera que no existe una libertad real y efectiva para la recepción del servicio<sup>251</sup>.

En la prestación de los servicios en que no concurren ambos requisitos, la Entidad local puede optar por el establecimiento de una tasa o de un precio público<sup>252</sup>.

En la práctica, la opción entre una u otra figura se presenta difícil, puesto que estamos haciendo referencia a conceptos jurídicos indeterminados (servicios imprescindibles, de recepción obligatoria o monopolio de hecho), y que son objeto de diferente interpretación.

Por tanto, y siguiendo el criterio al que hicimos referencia anteriormente de la Dirección General de Tributos en función del hecho de que la contraprestación que se establezca por la prestación de servicios o actividades se califique como tasa o precio público puede ser orientativo, pero no determinante en cuanto a la sujeción al IVA, puesto que habrá que estar al resto de los elementos que determinan la sujeción al impuesto.

En todo caso, será objeto de estudio más pormenorizado en los epígrafes correspondientes, las contraprestaciones percibidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local y por el otorgamiento de las concesiones administrativas.

---

tasas locales por servicios o actividades...”; *cit.* que es distinto a que la reserva venga establecida por la ley, es decir, exista un monopolio jurídico, y que no se puede igualar dicha situación con la simple prestación de un servicio por el sector privado, sin precisar siquiera el ámbito territorial en que no se realiza la actividad (que no exista concurrencia en un radio próximo, o en el mismo término municipal, en los colindantes o en la comarca), ni definir tampoco la calidad o el nivel de prestación de un determinado servicio.

<sup>251</sup> En la Sentencia 185/95, respecto a las actividades prestadas en régimen de monopolio se recoge que: «Aunque el nivel de coactividad que deriva del monopolio público sea ciertamente menor que el que resulta del carácter imprescindible de los bienes, servicios y actividades que generan la prestación, no por ello puede considerarse irrelevante, ni subsumirse en este requisito, pues, aunque los servicios o las actividades no sean obligatorias, ni imprescindibles, lo cierto es que si sólo son los Entes públicos quienes los prestan, los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación. La libertad de contratar o no contratar, la posibilidad de abstenerse de utilizar el bien, el servicio o la actividad no es a estos efectos una libertad real y efectiva».

<sup>252</sup> El art. 41 del TRLRHL, al establecer la posibilidad de la exigencia de precios públicos recoge: «siempre que no concorra ninguna de las circunstancias especificadas en el artículo 20.1.B) de esta Ley».

### **3.- Otras operaciones no sujetas.**

#### **a) Otorgamiento de autorizaciones y concesiones demaniales.**

##### **1. Evolución normativa.**

Los bienes de dominio público pueden ser utilizados de distintas formas, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales<sup>253</sup>. Antes de entrar en el estudio específico de la concesión demanial, hemos de tener en cuenta que es distinta de la concesión de un servicio público, si bien ambas tienen en común la constitución a favor de un particular de un derecho, que con anterioridad a la concesión éste no tenía. El Reglamento de Bienes de las Entidades Locales diferencia el uso de los bienes demaniales necesario para la prestación de servicios públicos, en cuyo caso dicho uso se rige por las normas que regulan la gestión del servicio, del uso privativo propio de su aprovechamiento por un administrado, modalidad de cuyo estudio nos ocuparemos en el presente epígrafe.

A lo largo de esta parte del presente trabajo, vamos a estudiar la sujeción al IVA de las contraprestaciones que se perciban por el aprovechamiento del dominio público, y con independencia de que el título habilitante para tal aprovechamiento esté constituido por una licencia, una autorización o una concesión administrativa.

Entre las distintas formas de disfrute del dominio público, como ha señalado la doctrina, la técnica concesional<sup>254</sup> surge cuando se lleva a cabo la utilización privativa o anormal, dado que tal utilización implica el otorgamiento de un derecho nuevo al particular, mientras que la concesión de una autorización o licencia supone la mera constatación de la adecuación al ordenamiento jurídico del ejercicio de facultades del particular. Sin embargo, la Ley del IVA parte del

---

<sup>253</sup> Los arts. 75, 76 y 77 del RBEL recogen las formas de utilización de los bienes de dominio público y los requisitos exigidos para cada uno. Así se distingue:

1. Uso común, el correspondiente por igual a todos los ciudadanos indistintamente, de modo que el uso de unos no impida el de los demás interesados, y se estimará:

- General, cuando no concurren circunstancias singulares y se ejerce libremente.
- Especial, si concurren circunstancias de este carácter por la peligrosidad, intensidad del uso o cualquiera otra semejante. Este uso se sujeta a licencia.

2. Uso privativo, el constituido por la ocupación de una porción del dominio público, de modo que limite o excluya la utilización por los demás interesados. Su utilización estará sujeta a concesión administrativa.

3. Uso normal, el que fuere conforme con el destino principal del dominio público a que afecte.

4. Uso anormal, si no fuere conforme con dicho destino. Su utilización estará sujeta a concesión administrativa.

<sup>254</sup> LASHERAS MERINO, M.A.: *op. cit.* (pág. 85).

principio de considerar no sujetas las concesiones y autorizaciones administrativas, otorgando un trato semejante a las concesiones y autorizaciones demaniales. Ahora bien, tenemos que poner de manifiesto que el concepto de autorización abarca multitud de situaciones claramente diferenciadas entre ellas (así se mencionan diversos supuestos en el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales), pero que mantienen un dato en común, en cuanto suponen una intervención de la Administración por la que se remueven las prohibiciones establecidas en una norma para que un particular, por detentar los requisitos establecidos en dicha norma, pueda llevar a cabo el ejercicio de una determinada actividad. La diferencia con la concesión consiste en que ésta hace surgir en la esfera jurídica de su destinatario un derecho hasta el momento inexistente. En este sentido, la Sentencia de 17 de junio de 1987 del Tribunal Supremo, delimita la autorización de las concesiones demaniales, atendiendo a varios criterios: en las autorizaciones, el uso del dominio público es menos intenso, las instalaciones no son fijas ni están sujetas a reversión, la remuneración del autorizado no suele estar sometida a tarifa, salvo si así lo exige el interés público<sup>255</sup> y, finalmente, con frecuencia no se trata de un servicio propio de la Administración<sup>256</sup>. Por esta naturaleza jurídica diferenciada, se desecha toda posibilidad de que las licencias por aprovechamiento especial de bienes de dominio público, pudieran situarse dentro del campo de acción del IVA<sup>257</sup>.

La Ley 30/1985, en su redacción original, no contenía ningún precepto equiparable al que se recoge en el apartado 9 del art. 7 de la vigente Ley del IVA<sup>258</sup>, lo cual tampoco era necesario, ya que la constitución de concesiones y

---

<sup>255</sup> Ahora bien, el art. 24 del TRLRHL determina que las ordenanzas fiscales deberán recoger los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada, y que cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, el importe de la tasa vendrá determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.

<sup>256</sup> Estas autorizaciones, por tanto, se enmarcan fundamentalmente en los denominados “servicios públicos virtuales o impropios” que son actividades privadas en cuanto a las personas encargadas de su prestación pero que por el interés público que detentan, se someten a intervención por la Administración (por ejemplo las licencias de taxis).

<sup>257</sup> En el título habilitante necesario para el disfrute del dominio público existen diferencias entre la Administración local y la del Estado, ya que mientras que en la local los arts. 77 y 78 del RBEL exigen licencias para el uso común especial normal -el equivalente al aprovechamiento especial- y concesión administrativa para el uso privativo y el uso anormal, el art. 86 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas (de carácter no básico) establece que el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público y el uso privativo cuando la ocupación se efectúe únicamente con instalaciones desmontables o bienes muebles estarán sujetos a autorización, o si la duración del aprovechamiento o uso excede de cuatro años, a concesión. Para el uso privativo de los bienes de dominio público que determine su ocupación con obras o instalaciones fijas, se requiere autorización administrativa.

<sup>258</sup> El apartado 9 del art. 7 de la vigente Ley del IVA declara como no sujetas al impuesto las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

- a) Las que tengan por objeto la cesión de derechos a utilizar el dominio público portuario.
- b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.

autorizaciones administrativas por el Estado, las entidades en que se organiza territorialmente y sus organismos autónomos, eran operaciones no sujetas al IVA porque la contraprestación satisfecha por los concesionarios, de conformidad con el art. 1 de la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales de 26 de diciembre de 1958 y de acuerdo con el art. 26.1. a) de la anterior Ley General Tributaria, tenía naturaleza de tasa, y por tanto no se sujetaba al impuesto, teniendo en cuenta que el art. 5.6 de la Ley 30/1985 establecía como no sujetas las prestaciones de servicios realizadas por las entidades públicas de forma gratuita o mediante una contraprestación de naturaleza tributaria<sup>259</sup>.

Posteriormente, la Ley 8/1989, de 13 abril, de Tasas y Precios Públicos, va a incluir, a través de su art. 24 letra a), como precios públicos, las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. Al dejar de tener estas contraprestaciones naturaleza tributaria, la Disposición Adicional Octava de la citada Ley, modificó el art. 5.6 de la Ley 30/1985, añadiendo un párrafo final al mismo, que declara la no sujeción al impuesto de la constitución de concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tuvieran por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos. Esto supone que en el marco de discrecionalidad sobre sujeción o no sujeción al impuesto que concedía el art. 4.5 de la Sexta Directiva IVA, al referirla a los casos en que la no sujeción era susceptible de ocasionar distorsiones en el funcionamiento de los mecanismos del mercado; el legislador español entendió, a partir de la Ley 8/1989, que aquella no sujeción era susceptible de ocasionar tales distorsiones y, desde entonces, la sometió a este tributo, a diferencia de lo que ocurría con anterioridad con la Ley de Tasas y Exacciones Parafiscales. A partir de ese momento, se le otorga el carácter de “entrega de bienes” a la mera cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.

Ahora bien, tal y como se señala por la doctrina<sup>260</sup>, si bien el Tribunal Económico-Administrativo Central entendió que la no sujeción al IVA de las concesiones administrativas se fundamentaba hasta la entrada en vigor de la Ley de Tasas y Precios Públicos en la naturaleza tributaria de la contraprestación percibida, y la mencionada Ley tuvo que introducir expresamente el supuesto de no sujeción, y que a partir de ese momento la

---

d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

<sup>259</sup> Lo que no supone que tales concesiones no fuesen objeto de tributación, ya que el art. 13 de la anterior Ley del ITPyAJD recogía que *«las concesiones administrativas tributarán en todo caso como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el artículo 11.b (el cuatro por ciento), cualquiera que sea la naturaleza, duración y bienes sobre que recaigan»*.

<sup>260</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: Comentario a la Resolución del TEAC de 23 de julio de 1991; *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 76. 1992.

contraprestación percibida se configuraba como un precio público; el factor determinante para la no sujeción no está en la naturaleza de la contraprestación sino, tal y como ha recogido la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el régimen jurídico en el que la actividad se realiza, y que en el otorgamiento de concesiones administrativas es en régimen de Derecho público, de lo que se deduce que estas actividades no se sujetan al impuesto.

En cuanto a la distinta calificación como tasa o precio público que se vino exigiendo por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, es objeto de análisis pormenorizado en el epígrafe del presente trabajo dedicado a la naturaleza de la contraprestación por las actividades sujetas al impuesto.

## **2. Formulación crítica respecto a la no sujeción.**

Bajo el ámbito de aplicación de la Ley 30/1985 se planteó si las concesiones administrativas podrían ser consideradas una entrega de bienes, desde el momento en que el art. 6.2 de la Ley 30/1985 conceptuaba como tales, y por tanto sujetas al impuesto, la constitución, ampliación y transmisión de derechos reales, la transmisión de la propiedad y el uso o el disfrute exclusivo de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos. Ahora bien<sup>261</sup>, al nacer tal derecho de una figura jurídica netamente administrativa, como es la concesión, difícilmente podrían considerarse estas supuestas “entregas de bienes” como realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales y, por tanto, sujetas al impuesto.

En el mismo sentido se manifestó el Tribunal Supremo, al enjuiciar la sujeción al impuesto de la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos<sup>262</sup>, concluyendo que no puede considerarse como una entrega de bienes puesto que, en ningún caso, otorga transmisión del poder de disposición sobre los locales, sino solamente, la de su uso y para unas finalidades concretas; sin que tampoco pueda entenderse que encierre una prestación de servicios, en el sentido de ser una actividad empresarial o profesional que no tiene esta consideración. Por tanto, se trataría de un supuesto no sujeto a dicho impuesto y, por tanto, sometido a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD.

Ahora bien, esta regla general formulada por el Tribunal Supremo, ha sido criticada por algunos autores<sup>263</sup> respecto a la concesión, ya que se apoya en la

---

<sup>261</sup> LASHERAS MERINO, M. A.: *op. cit.* (pág. 86).

<sup>262</sup> St. de 4 de julio de 2002, de manera similar a las Sts. de 2 de junio de 2001 y 4 de junio de 2001.

<sup>263</sup> GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El IVA y los*



presunción de negar que la misma pueda considerarse una entrega de bienes, puesto que no otorga transmisión del poder de disposición sobre bienes ya que, si bien es cierto que no se produce traslación del dominio, no se puede mantener que en la concesión no exista una transferencia de bienes con valor económico, pues dicha transferencia sí que existe. Las facultades que se transfieren tienen un valor económico, y son transmitidas al concesionario en el marco de una actividad de la Administración, y quedando o no sujetas al IVA en función de si cumplen o no las exigencias generales para declarar sujeta una operación de este tipo. Este planteamiento sólo podría mantenerse respecto a las autorizaciones, en las que no existe desplazamiento patrimonial.

### **3. Situación actual.**

La declaración de no sujeción del art. 7.9 de la vigente Ley del IVA va a suponer que todos los supuestos que consistan en la utilización del suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública o de terrenos de uso público no van a quedar sometidos al impuesto. Además, hay que tener en cuenta que el art. 7.8 de la citada Ley determina la no sujeción al impuesto cuando la prestación del servicio se lleve a cabo sin contraprestación o cuando esta tenga naturaleza tributaria; y teniendo en cuenta igualmente que, de acuerdo con lo establecido por el art. 2 de la LGT y el art. 20 del TRLRHL, por la utilización del dominio público únicamente pueden exigirse tasas, siempre estaremos ante operaciones no sujetas al impuesto.

Y este argumento se refuerza por el hecho de que, para que estemos ante una operación sujeta al impuesto, el art. 5 de la Ley 37/1992 exige que se realice una actividad empresarial o profesional. Por otra parte, la Dirección General de Tributos entiende que, en la realización de estas actividades, la Entidad local no lleva a cabo el ejercicio de una actividad empresarial, por tanto sujeta al impuesto. Y es que además de la formulación legal sobre la no sujeción, la Entidad local actúa en el ejercicio de sus funciones públicas, dado que la titularidad del dominio público sólo puede predicarse de las entidades públicas, y por tanto en ningún momento puede entrar en concurrencia con particulares.

Se han considerado como supuestos de no sujeción: la autorización para la venta ambulante en la vía pública o mercadillos<sup>264</sup>, las adjudicaciones de puestos y bancas en mercados municipales<sup>265</sup>, autorizaciones administrativas con empresas de telefonía móvil para la instalación de “estaciones bases” y

---

*Ayuntamientos*; Editorial Aranzadi S.A., Navarra. 2006 (págs. 180 y siguientes).

<sup>264</sup> Consultas de la DGT de 18 de septiembre de 1990 (aún cuando dé lugar al pago de un precio público) y 23 de mayo de 2000 (Nº 1174-00).

<sup>265</sup> Resolución de 14 de abril de 1986.

antenas<sup>266</sup> e instalación de cabinas telefónicas<sup>267</sup>, entre otros. Otras Contestaciones a Consultas han determinado la no sujeción al impuesto respecto a las autorizaciones para utilizar medios propios de comunicación<sup>268</sup>, la concesión de licencias de pesca<sup>269</sup>, las autorizaciones para instalación de atracciones de feria<sup>270</sup>, adjudicación de títulos de derecho funerario<sup>271</sup>, la concesión administrativa para la construcción y explotación de aparcamientos<sup>272</sup> y la concesión de explotación de una planta de residuos sólidos<sup>273</sup>. Igualmente no están sujetas al IVA todas las concesiones municipales de ocupación de la vía pública<sup>274</sup>.

También el Tribunal Económico-Administrativo Central ha determinado la no sujeción, de la concesión para la explotación del servicio público de abastecimiento de aguas<sup>275</sup>, las concesiones de redes públicas fijas de acceso vía radio<sup>276</sup> y la concesión para la instalación de hamacas y elementos deportivos en playas, en tanto se trata de una autorización municipal que permite la ocupación del dominio público<sup>277</sup>.

En todo caso, la no sujeción de la contraprestación satisfecha al ente público por la concesión o autorización, no ampara a los servicios prestados o gestionados por una empresa concesionaria, sea cual fuera la naturaleza de la contraprestación<sup>278</sup>.

---

<sup>266</sup> Consulta de la DGT de 14 de diciembre de 2001 (Nº 2231-01).

<sup>267</sup> Consulta de la DGT de 6 de noviembre de 2000 (Nº 1983-00).

<sup>268</sup> Consulta de la DGT de 22 de abril de 1986.

<sup>269</sup> Consulta de la DGT de 22 de junio de 1987.

<sup>270</sup> Consulta de la DGT de 12 de abril de 1995.

<sup>271</sup> Consulta de la DGT de 14 de julio de 1995.

<sup>272</sup> Consulta de la DGT de 8 de marzo de 1994 (aparcamientos para residentes) y Consulta de 30 de noviembre de 2005 (Nº 2458-05), sin perjuicio de que la cesión del uso de las plazas de garaje sí se considera una prestación de servicios sujeta y no exenta al IVA.

<sup>273</sup> Consulta de la DGT de 13 de septiembre de 1995.

<sup>274</sup> Consultas de la DGT de 18 de septiembre de 1990, 15 de diciembre de 1993, 26 de julio y 3 de septiembre de 1991.

<sup>275</sup> Resoluciones del TEAC de 6 de marzo de 1994 y 12 de septiembre de 2001.

<sup>276</sup> Resolución de 22 de enero de 2003.

<sup>277</sup> Resolución de 26 de junio de 1996, postura ratificada por el TS en St. de 30 de octubre de 1996.

<sup>278</sup> Consulta de 18 de septiembre de 1990.

#### 4. Existencia y naturaleza de la contraprestación.

De acuerdo con la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas<sup>279</sup>, las concesiones de uso privativo o aprovechamiento especial del dominio público pueden ser gratuitas, u otorgarse con contraprestación, pudiendo ser ésta una tasa. Ahora bien, no estarán sujetas a la tasa cuando la utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes de dominio público no lleve aparejada una utilidad económica para el concesionario o, aun existiendo dicha utilidad, la utilización o aprovechamiento entrañe condiciones o contraprestaciones para el beneficiario que anulen o hagan irrelevante aquélla.

Por tanto, en estos supuestos, bien por otorgarse dicha concesión de forma gratuita o mediante el cobro de una tasa, en virtud de lo establecido en el art. 7.8 de la Ley del IVA, estaríamos ante una operación no sujeta al impuesto.

También se puede plantear la posibilidad de que el beneficiado por una concesión o autorización administrativa lleve a cabo el pago de un canon. La Dirección General de Tributos defiende que la naturaleza de la contraprestación económica no desvirtúa la no sujeción al impuesto, aunque se trate del pago de un canon periódico a satisfacer a lo largo de varios años<sup>280</sup>. En este sentido la Dirección General de Tributos, en numerosos pronunciamientos, ha defendido la no sujeción al impuesto de las contraprestaciones exigidas por la ocupación del dominio público local, y ello con independencia de la naturaleza de las mismas que se perciban por tal concepto<sup>281</sup>. En todo caso debemos de poner de manifiesto que existen pronunciamientos jurisprudenciales que se decantan por la sujeción al impuesto de éstos cánones. En este sentido, el Tribunal Económico-

---

<sup>279</sup> En concreto, el apartado 4º del art. 93 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (precepto de carácter básico y por tanto aplicable a las EELL en virtud de la Disposición Final Segunda de la mencionada Ley) dispone que *«las concesiones de uso privativo o aprovechamiento especial del dominio público podrán ser gratuitas, otorgarse con contraprestación o condición o estar sujetas a la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial de bienes del dominio público estatal regulada en el capítulo VIII del título I de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, o a las tasas previstas en sus normas especiales.»* El nº 5 del art. 92 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas (este número no tiene carácter básico) recoge la misma consideración respecto a las autorizaciones administrativas.

<sup>280</sup> Así, en la Consulta de 13 de febrero de 2004 (Nº 0290-04) se establece la no sujeción de la contraprestación establecida en un convenio entre dos Ayuntamientos por el que uno autoriza al otro a la ocupación de su suelo y subsuelo para la ejecución de un colector a cambio del pago de un canon. También se establece la no sujeción respecto al canon percibido por un organismo autónomo -Consulta de 14 de diciembre de 2001 (Nº 2231-01)- por la autorización otorgada a empresas de telefonía móvil para la instalación de estaciones bases y antenas en terrenos de propiedad municipal.

<sup>281</sup> Consulta de 6 de noviembre de 2000 (Nº 1983-00) en referencia al canon por instalación de cabinas telefónicas en la vía pública.

Administrativo Central, se ha manifestado sobre la sujeción al IVA por los alquileres trimestrales cobrados por la concesión de un puesto en el mercado<sup>282</sup>.

Como vimos anteriormente, dado que la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público debe realizarse mediante una autorización o concesión administrativa, la Dirección General de Tributos ha mantenido que el otorgamiento de la misma no está sujeta al impuesto, por aplicación del art. 7.9 de la Ley 37/1992.

Y es que además, no podemos olvidar que la naturaleza jurídica de la contraprestación es una tasa, ya que tras la reforma operada por la Ley 25/1998, la exacción de prestaciones patrimoniales de carácter público local por los supuestos de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local; debe configurarse necesariamente como una tasa, por tratarse de la exacción de una prestación de naturaleza coactiva. Así, el art. 20.1 del TRLRHL establece que tienen la consideración de tasas, las prestaciones patrimoniales que establezcan las Entidades locales por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

## **5. Tributación y base imponible a efectos del ITPyAJD.**

Una vez determinada la no sujeción al IVA, hay que tener en cuenta que el art. 7, apartado 1, letra B) del Texto Refundido del ITPyAJD declara que son transmisiones patrimoniales sujetas, entre otras, las concesiones administrativas sobre bienes de dominio público que impliquen un uso o aprovechamiento particular y exclusivo de los mismos y los demás actos y negocios equiparables, cualquiera que sea la denominación asignada por las partes. Como ha recogido la doctrina<sup>283</sup>, la modalidad de transmisiones patrimoniales va a gravar la constitución de concesiones, no la cesión de las mismas, en cuyo caso el adquirente lleva a cabo la adquisición de un bien con valor económico y no recibe la transferencia de facultades públicas del ente público titular de las mismas. Por tanto, lo determinante para la tributación por el ITPyAJD es la constitución de la concesión en cuanto transferencia de facultades originariamente públicas, razón por la cual no tributa la concesión de obra pública, en cuanto en este supuesto no se produce transferencia de facultades públicas.

Ahora bien, la transmisión de una concesión sí tributará, pero en concepto de transmisión de bienes y derechos con contenido económico, si se trata de un particular, o por el IVA si se realiza en el ámbito de una actividad

---

<sup>282</sup> Resolución del TEAC de 14 de enero de 1999, en relación a la adjudicación de puestos en un mercado local, a través de concesión administrativa, y en aplicación de la Ley 30/1985.

<sup>283</sup> GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El IVA y los Ayuntamientos; op. cit.* (pág. 192).

empresarial (salvo que se transmita la totalidad del patrimonio empresarial, en cuyo caso se considera una operación no sujeta a IVA y sujeta al ITPyAJD).

En cuanto a la base imponible, el art. 13 del Texto Refundido del ITPyAJD señala que estará constituida por la cantidad total que en concepto de precio o canon deba satisfacer el concesionario. La determinación de la misma será objeto de estudio más pormenorizado al ocuparnos de las concesiones administrativas, así como la determinación del tipo impositivo.

## **6. Sujeción al IVA por el rescate de concesiones.**

El art. 100 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas (precepto de carácter básico y por tanto aplicable a las Entidades locales en virtud de la Disposición Final Segunda de la mencionada Ley) establece dentro de los supuestos de extinción de las autorizaciones y concesiones demaniales en su letra d), el rescate de la concesión, previa indemnización o revocación unilateral de la autorización. El nº 3 del art. 101 del texto legal mencionado, establece la obligación de indemnizar por el perjuicio material surgido de la extinción anticipada.

Dicha indemnización, de acuerdo con el art. 78 de la Ley 37/1992, al no considerarse como una entrega de bienes o una prestación de servicios, no forma parte de la base imponible del IVA, y por tanto, no se considera una operación sujeta al impuesto.

### **b) Otras operaciones no sujetas reguladas en el art. 7 de la Ley 37/1992.**

En el art. 7 de la Ley 37/1992 se regulan los supuestos de no sujeción, donde se recogen casos que no responden a una enumeración sistemática, sino que se encuentran mezclados. Se recogen, por un lado, supuestos en los que, por su propia naturaleza, no tienen cabida dentro del hecho imponible, por no constituir operaciones empresariales o profesionales. Junto con éstos, se encuentran otros supuestos que, en principio, entrarían dentro del hecho imponible, pero que el legislador, como consecuencia del Derecho Comunitario, ha decidido sacarlos fuera del ámbito de aplicación de la Ley. Los motivos pueden ser bien de carácter técnico, como en el caso de autoconsumos en los que no hubo derecho a la deducción a los efectos de evitar la doble imposición, bien por aplicación del principio de importancia relativa, al tratarse de objetos de escaso valor, o bien haciendo uso de la facultad establecida por la Directiva 2006/112/CE, como es el caso de la entrega de una universalidad de bienes.

Además, el hecho de que no se consideren operaciones sujetas al tributo, implica que por la realización de las mismas, no habrá obligación de cumplir las obligaciones formales y materiales del impuesto, como es la de emitir factura.

La naturaleza empresarial o profesional de la actividad es requisito necesario para la realización del hecho imponible del IVA, por lo que al determinar la descripción negativa del mismo, manifestada en los supuestos de no sujeción, siempre quedarán excluidas aquellas actividades realizadas por los entes públicos en el ejercicio de su facultad de imperio, y que no tienen en absoluto naturaleza empresarial o profesional. También hay que tener en cuenta que al resultar de aplicación la legislación sobre IVA a las Entidades locales, también será de aplicación el resto de los supuestos de no sujeción que se regulan en el art. 7 de la Ley 37/1992.

### **1. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.**

A través de las letras a), b) y c) del art. 7.1 de la Ley 37/1992 se produce la transposición a nuestro Derecho interno del art. 19 de la Directiva 2006/112/CE, que otorga la posibilidad a los Estados miembros de considerar, o no, que la transmisión de una universalidad de bienes supone la realización de una operación sujeta al impuesto, y que ha sido objeto de interpretación por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>284</sup>. Además, el art. 19 establece una serie de restricciones que pueden establecer los Estados miembros, aunque la transposición a nuestro Derecho interno no se ha hecho fielmente a lo establecido en la normativa comunitaria, como veremos a continuación.

Por otro lado, a los tres supuestos que recoge el art. 7.1 de la actual Ley del IVA, se aplica la subrogación del adquirente en la posición del transmitente<sup>285</sup>, a efectos de la aplicación de la exención de segunda y ulterior entrega de edificaciones, y a la regularización de bienes de inversión, ya que se considera que no ha existido entrega y, por tanto, los bienes de inversión que se transmitan al amparo del art. 7.1, conservan la antigüedad que tenían cuando formaban parte del patrimonio del transmitente. Los supuestos que se describen en el art. 7.1 son los siguientes:

---

<sup>284</sup> A este respecto, la St. de 27 de noviembre de 2003 *Zita Modes Sàrl* Asunto C-497/01, va a recoger que cuando se transmita un establecimiento mercantil o una parte autónoma de una empresa, se considerará que no ha existido entrega a efectos del impuesto cuando los elementos que se transmiten constituyan, conjuntamente, una empresa o parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma. El destinatario debe tener la intención de explotar el establecimiento o parte de la empresa transmitida y no de liquidar inmediatamente la actividad o vender, en su caso, las existencias. El art. 5.8 – en referencia al artículo de la Sexta Directiva- no exige, en modo alguno, que el destinatario ejerza con anterioridad a la transmisión el mismo tipo de actividad económica que el cedente. Otras Sentencias que se refieren a este supuesto son la de 29 de abril de 2004, *Faxworld* Asunto C-137/02, St. de 22 de febrero de 2001, *Abbey Nacional plc.* Asunto C-408/98 y St. de 8 de junio de 2000, *Midland Bank plc* Asunto C-98/98.

<sup>285</sup> El último párrafo del art. 7.1 de la Ley 37/1992 recoge: «Los adquirentes de los bienes comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado uno, número 22.º y en los artículos 104 a 114 de esta Ley».

### **1.1 Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional a favor de un solo adquirente.**

El art. 1 letra a) del art. 7 de la Ley 37/1992 configura como un supuesto de no sujeción, cuando la misma se realiza a favor de un solo adquirente y éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente. En todo caso, aunque en estos supuestos la operación se realizará por quien tiene la condición de empresario o profesional, aunque sea la última operación que realice, sin embargo, se aplica la no sujeción por la transposición realizada en nuestro ordenamiento del art. 19 de la Directiva 2006/112/CE visto anteriormente.

La aplicación del supuesto de no sujeción es independiente de que el transmitente de los elementos cedidos continúe en el desarrollo de actividades profesionales o empresariales o no sea así. Por tanto, cabe la posibilidad de que el transmitente enajene una parte de los activos de su patrimonio empresarial para que le resulte aplicable el supuesto de no sujeción<sup>286</sup>.

En cuanto al requisito de que la transmisión se haga a un único adquirente, hay que aclarar que este hecho debe de concurrir respecto a cada rama de actividad, no para la totalidad del patrimonio.

Sobre el requisito de que se transmita la “totalidad del patrimonio empresarial o profesional”, hay que entender que se transmite un establecimiento mercantil o una parte autónoma de una empresa capaz de funcionar por sí misma. Por el contrario, a la liquidación de los elementos que permanecen en el patrimonio empresarial o profesional después de haber realizado otras transmisiones, no será de aplicación la no sujeción<sup>287</sup>. Por tanto, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas citada, este supuesto se aplicará cuando lo que se transmita sea una rama de actividad<sup>288</sup>.

Por su parte, el requisito de que el adquirente realice la misma actividad que venía desarrollando el transmitente, que se recoge en el art. 7.1.a) no encuentra antecedente en la Directiva 2006/112/CE, ni en la jurisprudencia del

---

<sup>286</sup> Consulta de la DGT de 29 de noviembre de 2005 (Nº V2448-05).

<sup>287</sup> Resolución del TEAC de 27 de noviembre de 2003.

<sup>288</sup> A estos efectos, el art. 83.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades recoge: «Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan».

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>289</sup>; por lo que la normativa española se ha extralimitado en la transposición del art. 19 de la normativa comunitaria mencionada, que no exige que el adquirente continúe el ejercicio de las mismas actividades que el transmitente, teniendo en cuenta que las únicas restricciones que en la aplicación de este artículo los Estados miembros pueden aplicar, son las que en la Directiva se admiten. Sin embargo, lo que el art. 19 sí que recoge es que los Estados miembros puedan adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones en la competencia, siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total. En cuanto a la adopción de medidas para evitar distorsiones en la competencia, ya vimos en el epígrafe destinado a la transposición del actual art. 13 de la Directiva 2006/112/CE, que el legislador español no ha hecho uso de la facultad que se recoge de adoptar estas medidas en los supuestos de actividades exentas<sup>290</sup>; y por otro lado, en la transposición del art. 19, no se ha hecho uso de la facultad de restringir la aplicación de este supuesto cuando los beneficiarios fuesen sujetos pasivos totales, lo que en la práctica supondría la imposibilidad de aplicar este supuesto a las Entidades locales.

La Dirección General de Tributos ha determinado que, sin embargo, este supuesto no resulta de aplicación cuando los bienes objeto de transmisión provienen de la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones, pues en estos supuestos, se considera que quien realiza estas operaciones actúa como empresario, en virtud del art. 5.Uno.d) de la Ley 37/1992, lo que se ha previsto para que no se interrumpa la cadena de repercusión y deducción del impuesto, y en caso de aplicar la norma del art. 7.1.a) del mencionado texto legal, haría que perdiera su virtualidad<sup>291</sup>.

El supuesto de no sujeción establecido en el art. 7.1.a) de la actual Ley del IVA resulta también de aplicación, según la Dirección General de Tributos, cuando revierten los bienes construidos en virtud de un contrato de concesión, cuyo estudio se realiza en el epígrafe destinado a las operaciones realizadas en virtud del mismo, o cuando asume la totalidad del patrimonio empresarial de otra entidad, siempre y cuando los bienes transmitidos sean susceptibles de conformar una rama de actividad<sup>292</sup>, como puede ser el de una fundación<sup>293</sup>. Lo

---

<sup>289</sup> A este respecto, la St. anteriormente mencionada de 27 de noviembre de 2003 *Zita Modes Sàrl* Asunto C-497/01, que motivó el cambio de criterio aplicado por la Dirección General de Tributos hasta ese momento –Consulta de 19 de febrero de 2004 (Nº 0341-04)-.

<sup>290</sup> Consulta de la DGT de 24 de marzo de 2004 (Nº 0714-04) sobre la aplicación del art. 7.1.a) a la reversión de los activos realizada por una concesionaria de un ente público donde el objeto de la concesión es la prestación del servicio de atención sanitaria especializada.

<sup>291</sup> Consulta de la DGT de 17 de junio de 2005 (Nº 1175-05).

<sup>292</sup> Así en la Consulta de la DGT de 15 de diciembre de 2003 (Nº 2229-03) se plantea la asunción de la explotación del cementerio por parte de un Ayuntamiento que venía siendo prestado por la parroquia. Sin embargo, la DGT en su Consulta de 8 de mayo de 2006 (Nº V0871-06), no considera de aplicación este supuesto de no sujeción cuando el adjudicatario de un contrato vende al Ayuntamiento todo el material y



único que se exige es que el adquirente desarrolle una actividad empresarial o profesional, pero no que forzosamente sea la misma que venía desarrollando el transmitente, aunque la Entidad local, a su vez, proceda a tramitar un nuevo concurso para la realización de la prestación. Por tanto, a nuestro juicio, operaría el supuesto de no sujeción siempre que la Entidad local asuma los bienes y derechos de otra entidad con la intención de continuar con la ejecución de las actividades, no únicamente si se liquida y extingue.

En este sentido, en el supuesto de que una Entidad local asumiera la totalidad o una rama de actividad de alguna de sus entidades dependientes, el Tribunal Supremo<sup>294</sup> ha declarado la no sujeción de estas actividades, en base a que el IVA es un impuesto que grava el consumo, y en el supuesto de reversión del patrimonio de una sociedad municipal *«no genera valor añadido alguno, ni aumenta un ápice la corriente real de bienes y servicios, por lo que no puede calificarse de acto de consumo, ni al Ayuntamiento de consumidor»*. Además, se añade que las relaciones entre la sociedad municipal y la Administración de la que depende están sujetas al Derecho público, como consecuencia de la instrumentalización de tales entes. En estos supuestos, el Tribunal Supremo ha venido defendiendo la teoría del “levantamiento del velo” de las entidades con personalidad jurídica, para observar la realidad subyacente tras las personificaciones. Por otro lado, en el supuesto concreto de una empresa de abastecimiento de agua, hay que partir de que en el momento de la constitución de la sociedad, no se pudo producir una transmisión de bienes de dominio público por el Ayuntamiento en su modalidad de uso público, ya que estos bienes, por prescripción legal (art. 80.1 de la LRBRL) son inalienables, inembargables y exentos de todo tributo. Por tanto, en el acto fundacional de la sociedad, o en cualquier otro momento, no se produjo la transmisión de los bienes que integran la infraestructura del sistema de abastecimiento y saneamiento de aguas y, por tanto, posteriormente no se ha producido la transmisión de esos elementos, sino un simple cambio de adscripción de la red de agua y saneamiento.

---

equipos de salvamento.

<sup>293</sup> A estos efectos, el art. 33.3 de la Ley 50/2002, de Fundaciones, recoge que *«...las fundaciones podrán prever en sus Estatutos o cláusulas fundacionales que los bienes y derechos resultantes de la liquidación sean destinados a entidades públicas, de naturaleza no fundacional, que persigan fines de interés general»*. Igualmente, la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, establece como uno de los requisitos para la aplicación del régimen especial, en su art. 3, *«que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25»*, entre los que se encuentran, expresamente, las Entidades locales y sus organismos autónomos.

<sup>294</sup> St. de 26 de septiembre de 2005 donde se analiza la transmisión del inmovilizado material de una empresa municipal al Ayuntamiento como consecuencia del cambio de gestión del servicio de abastecimiento de aguas, que pasará a gestionarse mediante concesión. Si bien esta Sentencia hace referencia a la anterior Ley del IVA, sus conclusiones son perfectamente aplicables a la actual.

El argumento argüido por el Tribunal Supremo, en la Sentencia citada y en otras anteriores, ha sido tenido en cuenta por la Dirección General de Tributos, de forma que, cuando se dan determinados requisitos, las sociedades mercantiles se consideran órganos técnico-jurídicos de la Entidad local, y no se sujetan a IVA las prestaciones de servicios que presten a la misma. En estos supuestos, la transmisión de los bienes de la sociedad mercantil no supondrá la realización de una operación sujeta<sup>295</sup>.

Ahora bien, el hecho de que no esté sujeto a tributación por IVA, no significa que la operación no esté sujeta al ITPyAJD, en virtud del art. 7.5 del mencionado texto legal<sup>296</sup> en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, aunque teniendo en cuenta que esta modalidad es incompatible con la de Operaciones Societarias. Por tanto, si la Entidad local es la que transmite la totalidad de un patrimonio empresarial, en todo caso, la operación no estará sujeta al tributo, puesto que goza, en ambos supuestos, de la exención recogida en el art. 45.I.A.a) del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD. Si la transmisión se realiza en virtud de una reducción de capital, tampoco estaría sujeta al impuesto, dado que en la modalidad de Operaciones Societarias el sujeto pasivo son los socios, también se aplicaría el beneficio fiscal citado. Únicamente quedarían sujetas al tributo las transmisiones de inmuebles que se realicen a estas sociedades locales, por parte de otras entidades en las que tuvieran participación.

### **1.2 Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo en los supuestos de fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial.**

El art.1 letra b) del art. 7 de la Ley 37/1992 establece este supuesto de no sujeción<sup>297</sup>, debiendo estar a las definiciones que el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas recoge respecto a la fusión, escisión o aportación no dineraria de ramas de actividad. Ahora bien, en cuanto al requisito para aplicar

---

<sup>295</sup> Consulta de la DGT de 12 de julio de 2006 (Nº V1488-06).

<sup>296</sup> Artículo que recoge lo siguiente «...también quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido».

<sup>297</sup> Aunque dicho artículo se remite a las operaciones a que se refiere el art. 1 de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, y que las operaciones tengan derecho al régimen tributario regulado en el Título I de la citada Ley, de acuerdo con el número 1 de la Disposición Adicional Segunda del R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, las referencias que el art. 7.1.º b) de la Ley 37/1992, hace a las operaciones del artículo 1 y a la definición de rama de actividad del artículo 2, apartado 4, de la Ley 29/1991, se entenderán hechas al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de ramas de actividad y canje de valores definidos en el artículo 83 de esta Ley.

este supuesto de que las operaciones tuvieran derecho a aplicar el régimen especial previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ha sido criticado por la doctrina<sup>298</sup> puesto que es una restricción no establecida en el art. 19 de la Directiva 2006/112/CE. Además, se añade, que este apartado ha quedado prácticamente vacío de contenido, pues tras la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la transmisión de una universalidad de bienes a cambio de acciones o participaciones en una sociedad se rige por lo dispuesto en la letra a) del art. 7.1 de la Ley 37/1992.

### **1.3 Transmisión *mortis causa*.**

Este supuesto, previsto en la letra c) del art. 7.1 de la actual Ley del IVA<sup>299</sup>, difícilmente será de aplicación a una Entidad local; únicamente en el caso de que recibiera la totalidad o parte de un patrimonio empresarial como consecuencia de herencias o legados. En todo caso, el adquirente debe continuar con la realización de una actividad empresarial o profesional, ya que si los bienes adquiridos se desafectan, automáticamente se producirá la sujeción al impuesto.

## **2. Entregas gratuitas de muestras y servicios gratuitos de demostración.**

Los apartados 2 y 3 del art. 7 de la actual Ley del IVA<sup>300</sup> tienen su fundamento en el art. 16 de la Directiva 2006/112/CE, y se aplica a las entregas, a título gratuito, de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales, y el art. 26 respecto a la prestación de servicios a título gratuito para fines ajenos a los de la empresa.

---

<sup>298</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 128).

<sup>299</sup> Que establece lo siguiente: «La transmisión "mortis causa" de la totalidad o parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, realizada en favor de aquéllos adquirentes que continúen el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente.

*Cuando los bienes y derechos transmitidos se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en las letras a) y c) de este número, la referida transmisión quedará sujeta al impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Ley».*

<sup>300</sup> El apartado 2 establece: «Las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable, con fines de promoción de las actividades empresariales o profesionales.

*A los efectos de esta Ley, se entenderá por muestras de mercancías los artículos representativos de una categoría de las mismas que, por su modo de presentación o cantidad, sólo puedan utilizarse en fines de promoción».*

Y el apartado 3: «Las prestaciones de servicios de demostración a título gratuito efectuadas para la promoción de las actividades empresariales o profesionales».

La razón de la no sujeción de estas operaciones se justifica por motivos promocionales, a fin de realizar en el futuro, otras operaciones que sí quedarán sujetas al impuesto.

### **3. Entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.**

De acuerdo con el apartado 4 del art. 7 de la Ley 37/1992<sup>301</sup>, estará no sujeta la entrega de impresos, siendo el único requisito que se incluya el nombre o membrete del empresario, así como de las fotografías y carteles.

En cuanto a los objetos publicitarios, se establecen una serie de requisitos para aplicar la no sujeción: no pueden tener valor comercial intrínseco, deben llevar grabada la publicidad y se establece un límite cuantitativo (90,15 €).

Sobre la aplicación a las Entidades locales, podríamos plantearnos un servicio de publicaciones de un Ayuntamiento, que se dedica a la edición y venta de libros; además, edita folletos propagandísticos de sus ediciones. Ésta última operación no estaría sujeta al impuesto.

### **4. Servicios prestados en régimen de dependencia administrativa o laboral.**

El apartado 5 del art. 7 de la actual Ley del IVA<sup>302</sup> determina la no sujeción por la prestación de estos servicios al no formar parte del hecho imponible del impuesto, el cual exige que la realización de las actividades empresariales o profesionales se haga con carácter independiente. Por aplicación de este supuesto, no están sujetos al impuesto la prestación de los servicios del personal al servicio de las Administraciones públicas.

Distinto sería el supuesto en que una Entidad local ceda a uno de sus trabajadores, para que preste sus servicios en otra entidad; en este caso, dicha operación sí será considerada una prestación de servicios a efectos de IVA,

---

<sup>301</sup> Que establece lo siguiente: «Las entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

*Los impresos publicitarios deberán llevar de forma visible el nombre del empresario o profesional que produzca o comercialice bienes o que ofrezca determinadas prestaciones de servicios.*

*A los efectos de esta Ley, se considerarán objetos de carácter publicitario los que carezcan de valor comercial intrínseco, en los que se consigne de forma indeleble la mención publicitaria.*

*Por excepción a lo dispuesto en este número, quedarán sujetas al impuesto las entregas de objetos publicitarios cuando el coste total de los suministros a un mismo destinatario durante el año natural exceda de 15.000 pesetas (90,15 euros), a menos que se entreguen a otros sujetos pasivos para su redistribución gratuita».*

<sup>302</sup> Cuyo contenido es el siguiente: «Los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial».

aunque el Ayuntamiento no obtenga lucro alguno en la operación y deberá repercutirse el IVA correspondiente<sup>303</sup>.

### **5. Servicios prestados a cooperativas por sus socios.**

El apartado 6 del art. 7 de la actual Ley del IVA<sup>304</sup> establece un supuesto similar al recogido en el apartado anterior, pero en este caso para los supuestos en que el vínculo se produce entre una cooperativa y sus socios, aunque el supuesto de no sujeción únicamente se establece cuando se trata de una cooperativa de trabajo asociado. En el caso de una cooperativa distinta, esta relación de dependencia sólo se produce respecto de los socios de trabajo, y no se aplica a las relaciones con los demás socios. Por tanto, no estarían sujetos los servicios prestados por una cooperativa creada por una Entidad local<sup>305</sup>.

### **6. Operaciones asimiladas a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título gratuito.**

En virtud del art. 7.7 de la Ley 37/1992, se recoge un supuesto de no sujeción para las entregas de bienes del art. 9.1 y 12 apartados 1, 2 y 3 de la actual Ley del IVA, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto<sup>306</sup>. En todo caso, respecto a este supuesto de no sujeción, nos remitimos a lo estudiado en el epígrafe correspondiente a la prestación de servicios a título gratuito.

### **7. Prestaciones de servicios gratuitas y obligatorias.**

La falta del requisito de onerosidad excluiría, en principio, de tributación, la realización de operaciones a título gratuito; ahora bien, la actual Ley del IVA asimila la prestación de servicios a título oneroso a la prestación de

---

<sup>303</sup> Consulta de la DGT de 20 de octubre de 1999 (Nº 1910-99) donde se planteaba el supuesto de un funcionario del Ayuntamiento consultante, que resultaba cedido a una sociedad mercantil de capital mixto para prestar en ésta determinados servicios. Dicha sociedad satisfacía al Ayuntamiento los gastos de personal imputables al funcionario.

<sup>304</sup> Cuyo contenido es el siguiente: «*Los servicios prestados a las cooperativas de trabajo asociado por los socios de las mismas y los prestados a las demás cooperativas por sus socios de trabajo*».

<sup>305</sup> Esta posibilidad se recoge en el art. 104 del Texto Refundido de Disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local en virtud del cual: «*Para la gestión indirecta de los servicios podrán las Entidades locales utilizar las formas de Sociedad mercantil o cooperativa cuyo capital social sólo parcialmente pertenezca a la Entidad*».

<sup>306</sup> En este sentido, la Resolución de 19 de noviembre de 1986 de la DGT que matiza que no están sujetas al IVA las entregas de bienes efectuadas sin contraprestación siempre que al sujeto pasivo no se le hubiere atribuido el derecho a realizar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o importación de bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

determinados servicios, que se denominan autoconsumos y que son objeto de estudio en el epígrafe destinado a la prestación de servicios a título gratuito.

Sin embargo, cuando no se dan los requisitos para que la prestación de servicios a título gratuito sea calificada como autoconsumo, es cuando resultaría de aplicación el art. 7.10 de la Ley 37/1992, donde se califican como no sujetas las prestaciones de servicios que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, incluso los servicios telegráficos y telefónicos prestados en régimen de franquicia. Como ha puesto de manifiesto la doctrina<sup>307</sup>, no se exige el rango de Ley de la norma que establece la obligatoriedad del servicio.

Fundamentalmente este supuesto será de aplicación a las sociedades mercantiles locales que vengan obligadas a realizar este tipo de prestaciones. El motivo de la aplicación de esta exención se debe a que, en este caso, la operación no puede entenderse que se esté realizando para fines distintos a la actividad empresarial, ya que la Directiva no ofrece ninguna otra base para este supuesto de no sujeción. En el mismo supuesto nos encontraríamos con el depósito legal de libros y otras publicaciones.

En esta situación, además, se encontraría también la realización de una urbanización de terrenos que han de ser objeto de cesión obligatoria a los Ayuntamientos, y que se considera un supuesto de no sujeción.

## **8. Comunidades de Regantes.**

De acuerdo con el nº 11 del art. 7 de la Ley 37/1992, no resultan sujetas al impuesto «*las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas*»; el motivo para declarar la no sujeción se basa en que esta actividad no tiene carácter empresarial ni profesional, lo que además tiene como consecuencia, que las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios no tendrán carácter deducible para la comunidad. Ahora bien, dichas Comunidades, sin embargo, no van a disfrutar del beneficio fiscal del art. 45.I.A.a) establecido en el Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD<sup>308</sup>.

## **9. Entregas de dinero.**

En virtud del nº 12 del art. 7 de la actual Ley del IVA, no quedan sujetas al impuesto «*las entregas de dinero a título de contraprestación o pago*»; se trata de recoger la misma excepción que existe en el art. 45.I.B.4 del Texto

---

<sup>307</sup> ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: “Algunas operaciones no sujetas al IVA. Especial referencia a las de mayor interés para la Administración Local”; *cit.* (pág. 2308).

<sup>308</sup> En este sentido, la St. del TS de 15 de diciembre de 2006, que excluye la aplicación de este beneficio fiscal por no considerar que forma parte de la Administración institucional.

Refundido del ITPyAJD, para evitar que el bien corporal representado por el dinero, se considere entrega sujeta y tuviera que tributar, con lo que las operaciones tributarían doblemente.

## **C) ENTREGAS DE BIENES REALIZADAS POR LAS ENTIDADES LOCALES.**

### ***1.- Adquisición de bienes por las Entidades locales.***

#### **a) Introducción.**

De acuerdo con el art. 9 del Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, los entes locales tienen capacidad jurídica plena para adquirir y poseer bienes de todas las clases y ejercitar las acciones y recursos procedentes en defensa de su patrimonio.

La adquisición de bienes y derechos se realizará de acuerdo con lo establecido en el art. 10 del mencionado texto legal:

- a) Por atribución de la Ley.
- b) A título oneroso con ejercicio o no de la facultad de expropiación.
- c) Por herencia, legado o donación.
- d) Por prescripción.
- e) Por ocupación.
- f) Por cualquier otro modo legítimo conforme al ordenamiento jurídico.

Por lo cual, habrá que analizar cuándo el ejercicio de estos derechos por parte de las Entidades locales, supone una entrega de bienes a efectos de la legislación sobre IVA.

Tanto el art. 4.5 de la anterior Ley sobre IVA como el art. 4.2 de la vigente Ley 37/1992, han recogido que las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional, se entenderán en todo caso realizadas en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional. Por otro lado, el art. 8 de la Ley 37/1992, califica las entregas de bienes como «*la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes*».

Ahora bien, aún cuando se determine la sujeción al impuesto por la realización de estas operaciones, podrá resultar de aplicación alguna de las exenciones que se regulan en art. 20, apartado Uno, número 20 de la Ley

37/1992<sup>309</sup>, aunque en todo caso, hay que tener en cuenta que este precepto será aplicable únicamente si las entregas de terrenos están sujetas al impuesto.

### **b) Sujeción al IVA del autoconsumo de bienes.**

Pese a que el art. 4.Uno exige el requisito de “onerosidad” para que la entrega de bienes y prestaciones de servicios queden sujetas al impuesto, sin embargo, la Ley 37/1992 sujeta al mismo una serie de operaciones que se realizan a título gratuito, ya que va a asimilar a operaciones onerosas, determinadas operaciones realizadas sin contraprestación, y que se refieren a entregas de bienes –art. 9- y a prestaciones de servicios –art. 12-; estas operaciones se denominan autoconsumos. Por otra parte, aclara el apartado 3º del mencionado art. 4, que dicha sujeción se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad o en cada operación en particular, y además, el art. 4.Dos b) recoge que se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional *«las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos»*. A mayor abundamiento, la letra a) del apartado Uno del art. 5 de la Ley recoge que *«no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, salvo que se trate de sociedades mercantiles»*<sup>310</sup>.

<sup>309</sup> El art. 20, apartado Uno, número 20º de la Ley 37/1992 declara exentas del mismo a las siguientes operaciones:

*«20º. Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*

*A estos efectos, se consideran edificables los terrenos calificados como solares por la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido ésta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.*

*La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:*

*a) Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*

*b) Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto.*

*No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas».*

<sup>310</sup> En base a este argumento, la DGT declara la sujeción al impuesto por la construcción de una residencia que entregará al Ayuntamiento –Consulta de 23 de octubre de 2003 (Nº 1700-03)-.



Para entender este aparente contrasentido de la Ley, cuando exige como requisito la onerosidad para acto seguido asimilar a la onerosidad la gratuidad, hay que adentrarse en la naturaleza del IVA, que trata de gravar el consumo, y pretende que sea el último destinatario de los bienes o servicios el que soporte la carga del impuesto, en aras del cumplimiento del principio de neutralidad que ha de gobernar la tributación por este impuesto. Y esta traslación del impuesto al consumidor se efectúa, según la propia técnica del impuesto, mediante la sujeción a gravamen de todas y cada una de las fases de producción y distribución, de tal forma que cada empresario o profesional que interviene en el proceso recupere las cuotas que ha soportado en sus adquisiciones, mediante deducción de las cuotas que repercute en sus entregas de bienes o servicios. Si se cortara el proceso normal de traslación de cuotas, calculadas sobre la base de la contraprestación recibida (lo que supone el carácter oneroso de las operaciones), por el hecho de que la entrega de bienes o servicios no tuviera contraprestación; resultaría que el adquirente de los mismos no soportaría el impuesto, con lo que se anularían los efectos finales pretendidos. De no gravarse las operaciones de autoconsumo, el transmitente a título gratuito se habría reembolsado de la totalidad de las cuotas por él soportadas, mediante su compensación con cargo a las cuotas que habrá repercutido y recaudado en el resto de operaciones onerosas por él realizadas, escapando, en cambio, del impuesto, el sujeto que recibe los bienes a título gratuito. De esta forma se garantiza la correspondencia entre la deducción del IVA soportado y la recaudación del impuesto repercutido<sup>311</sup>. Por tanto, se va a establecer la repercusión del correspondiente impuesto, pero como no es usual que se solicite el mismo al adquirente; el sujeto pasivo asumirá esta repercusión, y como sujeto pasivo que es de la operación, realizará su correspondiente ingreso en la Hacienda pública. Esta situación ocurriría igualmente si el empresario incorpora los bienes adquiridos a su patrimonio personal, donde por tanto actuaría como consumidor final.

Además, los autoconsumos de bienes, a su vez se dividen en dos supuestos: los autoconsumos externos, que trascienden a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, y los autoconsumos internos que se circunscriben estrictamente a dicha esfera.

### **1. Autoconsumo externo de bienes.**

A tenor del art. 9.1 de la Ley 37/1992, se consideran operaciones asimiladas a entregas de bienes a título oneroso:

- La transferencia, efectuada por el sujeto pasivo, de bienes corporales de su patrimonio empresarial o profesional a su patrimonio personal o al consumo particular de dicho sujeto pasivo.

---

<sup>311</sup> St. del TJCE de 14 de septiembre de 2006, Asunto C-228/05, *Stradasfalti*.

- La transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Este precepto encuentra su fundamento en el actual art. 16 de la Directiva 2006/112/CE<sup>312</sup>, donde destaca que estas operaciones se gravarán, cuando la afectación de bienes se realice a fines ajenos a la propia empresa<sup>313</sup>. Algo similar ocurre con las entregas de bienes y prestaciones de servicios que resultan obligatorias para el empresario, que no pueden normalmente considerarse realizadas para una finalidad distinta de la empresa, ni por tanto, tratarse como autoconsumo; pues no parece que se realicen con ánimo de liberalidad o al margen de la actividad empresarial, en la medida en que no pueden ser evitadas. En estos supuestos, podría ser de aplicación el supuesto de no sujeción que se recoge en el art. 7.10 de la Ley 37/1992<sup>314</sup>. También podemos destacar la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos, por la que se determinó que las entregas obligatorias de terrenos no quedan sujetas al impuesto. Ante la inexistencia de una norma legal que determinara la no sujeción de las entregas a título gratuito impuestas por la normativa vigente, se utilizó un subterfugio, de forma que se entiende que no se produce una cesión de derechos urbanísticos a la Administración, sino un reparto de los mismos entre los propietarios de los terrenos y aquella. En todo caso, en este supuesto en ningún caso se produciría una entrega para fines ajenos a la empresa, pues es imprescindible la realización de esta operación para quien pretenda realizar la actividad urbanizadora.

La finalidad de la sujeción de los autoconsumos, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>315</sup>, es asegurar la

---

<sup>312</sup> En virtud del cual «se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

*No obstante, no se asimilarán a una entrega de bienes efectuada a título oneroso las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales».*

<sup>313</sup> En este sentido, la St. del TJCE de 16 de octubre de 1997 Asunto C-285/95 *Julius Fillibeck Sdhne*, excluye del ámbito del autoconsumo y, por consiguiente, de su gravamen en el impuesto, las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito pero que, sin embargo, se realizan por el sujeto pasivo con fines que no son ajenos a su actividad empresarial. Se trataba, en concreto, de operaciones de transporte de los empleados realizadas gratuitamente por una empresa entre distintas canteras y obras en las que trabajaba, con rotación frecuente de los empleados, y con dificultades de acceso a través de medios de transporte público.

<sup>314</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios (art. 12.3º LIVA)...”; *cit.*

<sup>315</sup> St. de 6 de mayo de 1992, *De Jong*, Asunto C-20/91, cuyo apartado 15 indica: «A este respecto procede señalar que el objetivo del apartado 6 del art. 5 –se refiere al anterior artículo de la Sexta Directiva– consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que realiza un autoconsumo de un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar

igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final. Además, se recoge que el gravamen de las operaciones gratuitas es excepcional, frente a la generalidad que reviste la aplicación del gravamen en relación con las operaciones onerosas<sup>316</sup>, lo que ha sido recogido por nuestra legislación<sup>317</sup>.

La transposición de la normativa comunitaria a nuestro ordenamiento, además de a través del art. 9 reseñado<sup>318</sup>, se encuentra en el art. 7 de la actual Ley del IVA, donde se regulan los supuestos de no sujeción y, en particular, las entregas de muestras –apartado 2-, las entregas de objetos publicitarios – apartado 4- y los autoconsumos sin deducción, total o parcial, del impuesto soportado –apartado 7-.

En consecuencia, para que un autoconsumo externo resulte sujeto a IVA, es necesario que se cumplan tres condiciones<sup>319</sup>:

---

*este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa con fines privados y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el comprador ordinario que compra el bien pagando el IVA». En este sentido también, la anteriormente mencionada St. del TJCE de 16 de octubre de 1997 Asunto C-285/95 *Julius Fillibeck Sdhne* (punto 25), donde se menciona la St. de 26 de septiembre de 1996 *Enkler* Asunto C-230/94, y de este modo «evitar la no imposición de un bien de la empresa utilizado para fines privados y de una prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para fines privados (en igual sentido St. de 27 de junio de 1989, *Kühne*, Asunto 50/88). Más recientemente las Sts. de 20 de enero de 2005 *Hotel Scandic Gtsaba ck* Asunto C-412/03 o la de 14 de septiembre de 2006.*

<sup>316</sup> En este sentido, la St. del TJCE de 25 de mayo de 1993 Asunto C-193/91 *Mohsche*, que afirma en su punto 13: «... A diferencia de las prestaciones normales que son en principio gravables, con independencia de que los bienes y servicios utilizados para su ejecución hayan dado lugar o no a una deducción del IVA, la utilización privada de un bien sólo puede gravarse con carácter excepcional».

<sup>317</sup> A estos efectos la Resolución de la Dirección General de Tributos 5/2004, de 23 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, sobre el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la cesión, efectuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionados con la venta o distribución de dichos productos o bebidas, se vio obligada a admitir «aun cuando el gravamen de las operaciones realizadas a título gratuito responde al principio de neutralidad o no discriminación, no es menos cierto que, siguiendo con la jurisprudencia del Tribunal, el gravamen de dichas operaciones ha de llevarse a cabo con criterios restrictivos y no de forma generalizada» y que «del mismo modo que para las operaciones realizadas a título oneroso impera un principio de generalidad en la aplicación del Impuesto, que no encuentra más excepciones que las señaladas de forma expresa en las normas, para las operaciones que se realizan a título gratuito no cabe la aplicación de dicho principio, de manera que su gravamen sólo ha de producirse en los casos en que el incumplimiento del principio de neutralidad sea tal que la normativa vigente obligue a su corrección a través de la extensión del hecho imponible a las operaciones realizadas sin contraprestación».

<sup>318</sup> Aunque la doctrina ha señalado que el requisito de que las entregas de bienes se hagan con fines ajenos a los de la empresa aún no se recoge respecto a las entregas gratuitas de bienes en el art. 9.1.b) de la Ley 37/1992; sin embargo el art. 12.3.c) ha sido modificado por la Ley 36/2006 para incluirlo en la definición de autoconsumo de servicios, porque es en el ámbito de las prestaciones de servicios en el que se había planteado con más intensidad (FALCÓN Y TELLA, R.: “La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios...”; *cit.*).

<sup>319</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; *cit.* (págs. 153 y 154).

1. Ha de tratarse de entregas de bienes realizadas gratuitamente, que son aquellas que no tienen como contrapartida una contraprestación concreta y específica<sup>320</sup>. Ahora bien, la existencia de una contraprestación simbólica determina la existencia de un supuesto de autoconsumo, cuando la prestación es prácticamente gratuita. Sin embargo, si existe una contraprestación aunque sea muy reducida, sí existirá una auténtica contraprestación.
2. Los bienes entregados deben proceder del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo<sup>321</sup>.
3. La adquisición previa de dichos bienes, o su producción, debe estar gravada efectivamente por el empresario, y el sujeto pasivo debe tener derecho a la deducción total o parcial del mismo.

En todo caso, hay que tener en cuenta que la aplicación del autoconsumo es exigible al empresario que tuviera derecho a la deducción total o parcial soportada. Si no es así, el autoconsumo estaría no sujeto, por aplicación del art. 7.7 de la Ley; ya que si el empresario no tuvo derecho a la deducción del impuesto, y lo soportó como si fuera el último consumidor, no es necesario que pague por la transmisión de unos bienes que han quedado ya fuera del ámbito del impuesto.

Respecto a las Entidades locales, en general, por no darse el cumplimiento de los requisitos vistos anteriormente, aunque realicen entregas de bienes con carácter gratuito, no serán consideradas como autoconsumos. Y en todo caso teniendo en cuenta que esta no es una operación habitual en el ámbito de las Entidades locales, donde únicamente con carácter excepcional y cumpliendo los requisitos del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales podrá producirse este tipo de entregas.

Sin embargo, es distinto el supuesto en que perciban bienes con carácter gratuito de otros entes con derecho a la deducción total del impuesto, como puede ocurrir con los bienes entregados por sus sociedades mercantiles<sup>322</sup>.

---

<sup>320</sup> El TJCE ha elaborado la doctrina del “vínculo directo”, en función de la cual para que exista una operación imponible, tiene que existir una transacción entre las partes y que se haya pactado un precio o contravalor. Por ello, cuando se realiza una actividad sin contrapartida directa no existe base imponible (St. de 1 de abril de 1982, *Hong-Kong Trade Development Council*, Asunto 89/81).

<sup>321</sup> La St. del TJCE de 4 de octubre de 1995, *Armbrecht*, Asunto C-291/92 admite que «cuando un sujeto pasivo vende un bien del que había optado por reservar una parte para uso privado, no actúa, por lo que se refiere a la venta de dicha parte, como sujeto pasivo».

<sup>322</sup> Consulta recogida en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 28 de 1998. Se plantea la cuestión de un Ayuntamiento que crea una Sociedad Anónima, íntegramente con capital público y con la finalidad de proceder a la construcción de un Polígono Industrial y posterior venta de las parcelas resultantes. Realizado todo el proceso y efectuadas diferentes ventas del parcelario, quedaron pendientes

Ahora bien, será un autoconsumo para la sociedad mercantil, que no repercutirá el impuesto al Ayuntamiento puesto que la entrega se hace a título gratuito, por lo que será dicha entidad la obligada a satisfacer el impuesto.

#### **b) Autoconsumo interno de bienes.**

Son los recogidos en el art. 9.1. c) de la Ley 37/1992, donde se establece la sujeción al impuesto por el cambio de afectación de bienes corporales de un sector a otro diferenciado de su actividad empresarial o profesional, con una serie de limitaciones.

En cuanto a los cambios de afectación de bienes entre sectores diferenciados de la actividad en régimen general, y a través de los mecanismos del autoconsumo, se produce cuando, por existir una disparidad en el régimen de deducciones –más de 50 puntos- la deducción practicada se va a corregir, de forma que se aplique el régimen de deducciones correspondiente a cada sector. La situación se complica cuando se traspasan bienes de inversión, pues hay que tener en cuenta las regularizaciones asociadas a estos bienes que se establecen en los arts. 107 y 110 de la Ley 37/1992.

Estas operaciones de autoconsumo interno pueden darse cuando los bienes objeto de traspaso a otro sector diferenciado de la actividad son bienes inmuebles. En este sentido, habría que tener en cuenta que las segundas y ulteriores entregas de edificaciones se hallan exentas, por lo que el autoconsumo también resultaría exento. En cuanto a la posibilidad de renunciar a la exención, entre los requisitos exigidos para el ejercicio de dicha renuncia (que son objeto de estudio en el epígrafe destinado a las exenciones en entregas de bienes), no se requiere el cumplimiento de la comunicación fehaciente, puesto que coinciden el adquirente y el transmitente. En todo caso, aunque no se renunciare a la exención, tampoco se produciría la sujeción al ITPyAJD, pues no se lleva a cabo el cambio de titularidad patrimonial que requiere este tributo.

En relación a los cambios de afectación de bienes entre sectores diferenciados de la actividad de régimen especial, únicamente nos vamos a centrar en el régimen de la agricultura, ganadería y pesca, por ser el que puede ser objeto de aplicación a las Entidades locales. En estos supuestos, cuando se afectan bienes desde el sector del régimen especial a un sector del régimen general, la particularidad reside en que, en el régimen especial, los sujetos pasivos no tienen la obligación de repercutir; por tanto, con ocasión del autoconsumo de la letra c) del art. 9.1 de la Ley 37/1992, no cabría repercusión, en general, salvo en el supuesto de la entrega de bienes

---

de venta tres parcelas, las cuales, por necesidad de interés social, fueron cedidas gratuitamente por la Sociedad Anónima al Ayuntamiento, pues en las mismas se instalarán los depósitos de gas propano, para suministrar el servicio de gasificación. Se considera que la operación está sujeta al impuesto.

inmuebles.

La afectación de bienes desde el sector de régimen general al sector de régimen especial, implica un autoconsumo sujeto y que requiere la correspondiente repercusión. En cuanto a la afectación de bienes del circulante como bienes de inversión, se recoge en el art. 9.1. d) como «*la afectación o, en su caso, el cambio de afectación de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, adquiridos o importados en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión*».

A través de esta operación, se va a tratar de ajustar la deducción de los bienes al uso y destino que el sujeto pasivo efectivamente les otorgue. Este supuesto únicamente se aplicará cuando la adquisición de los bienes haya generado unas cuotas soportadas que no resultasen deducibles en su totalidad, por lo que hay que completar la deducción en aras al cumplimiento del principio de neutralidad. Solo será de aplicación en el seno de un mismo sector diferenciado de actividad<sup>323</sup>.

Además, en el art. 9.1.d) de la Ley 37/1992 se van a recoger una serie de limitaciones al derecho a la deducción<sup>324</sup>, pero que no se presentan en el momento de afectación de los bienes, sino con posterioridad, por lo que habría que corregir la tributación de los mismos. Esto ocurrirá cuando los bienes se destinen a alguno de los supuestos regulados en los arts. 95 y 96 de la Ley 37/1992, porque haya que aplicar la regla de prorrata con posterioridad a la afectación del bien, o porque se produzca una entrega exenta del impuesto que no otorgue el derecho a la deducción.

### **c) Adquisición de bienes a título gratuito.**

#### **1. Cesiones efectuadas por otras Administraciones públicas.**

La Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas, en su art. 145, recoge la posibilidad de que los bienes y derechos patrimoniales de la

<sup>323</sup> Este supuesto sería de aplicación a una sociedad mercantil que se dedique a la construcción, venta y arrendamiento de bienes inmuebles que construye un local para su venta (se contabiliza en existencias) y con posterioridad lo destina al arrendamiento (inmovilizado), y aplica la prorrata general. En este caso podrá completar la deducción practicada (ejemplo recogido por AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 166).

<sup>324</sup> Estas limitaciones son:

- a) Las que, en virtud de lo establecido en los artículos 95 y 96 de esta Ley, limiten o excluyan el derecho a deducir.
- b) La utilización en operaciones que no originen el derecho a la deducción.
- c) La utilización exclusiva en operaciones que originen el derecho a la deducción, siendo aplicable la regla de prorrata general.
- d) La realización de una entrega exenta del impuesto que no origine el derecho a deducir.

Administración General de Estado puedan ser cedidos gratuitamente, para la realización de fines de utilidad pública o interés social de su competencia, entre otros destinatarios, a las Entidades locales. Además, en el propio artículo se recoge que dicha cesión puede ser, bien de la propiedad del bien o derecho, o bien sólo de su uso.

De acuerdo con el art. 7.8 de la Ley 37/1992, cuando las entregas de bienes se realicen en el ejercicio de una función pública, la operación no estará sujeta al impuesto; sólo se encontrará sujeta a IVA si, de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos, dicha entrega se realiza en el ejercicio de una actividad empresarial<sup>325</sup>, pero en este caso estaríamos ante un supuesto de autoconsumo de bienes, y el sujeto obligado al pago sería el transmitente.

## **2. Cesiones efectuadas por otros empresarios.**

Las cesiones gratuitas de terrenos son objeto de estudio más detenido en el epígrafe dedicado a la actividad urbanizadora de las Entidades locales; en todo caso podemos adelantar que las cesiones de terrenos en cumplimiento de la normativa urbanística, no se consideran sujetas al impuesto. Ahora bien, este supuesto de no sujeción no es aplicable a otras entregas gratuitas que realicen los empresarios o profesionales a las Entidades locales, aunque en este supuesto se considere que constituye un autoconsumo a efectos del impuesto<sup>326</sup>.

Los arts. 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, recogían la obligación de cesión gratuita de terrenos a los Ayuntamientos, actualmente establecida en el art. 16 del actual Texto Refundido de la Ley de Suelo. En cuanto a la sujeción al IVA de estas entregas de terrenos gratuitas y obligatorias exigidas por la normativa urbanística en el contexto de la ejecución del planeamiento, la Dirección General de Tributos vino manteniendo la sujeción al impuesto cuando, quien efectuara tal entrega, fuera un empresario o profesional y actuara en el ejercicio de sus actividades empresariales y profesionales<sup>327</sup>.

Además, en el momento de determinar si la operación se encontraba o no

---

<sup>325</sup> En este sentido, la DGT, en base a lo establecido en los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992, ha considerado la sujeción al IVA de la cesión por una Sociedad Estatal mediante convenio de tres parcelas situadas en un polígono industrial -Consulta de 7 de febrero de 2000 (Nº 0175-00)-.

<sup>326</sup> Consulta de la DGT de 14 de julio de 2004 (Nº 1397-04), respecto la sujeción al impuesto de la entrega gratuita al Ayuntamiento del municipio afectado de un local comercial y dos plazas de garaje en virtud de una promoción inmobiliaria en un solar incluido en el Plan General de Ordenación Urbana de una Comunidad Autónoma como consecuencia de la modificación en dicho Plan, consistente en la variación del uso al que inicialmente estaba destinada una de las edificaciones a construir.

<sup>327</sup> Consulta de la DGT de 7 de octubre de 1998 (Nº 1609-98).

sujeta al impuesto, resultaba indiferente que se tratara de una cesión a título gratuito, ya que como señalaba la Dirección General de Tributos<sup>328</sup>, *«la gratuidad de la operación no obsta para su sujeción al impuesto, y ello a la vista de lo que dispone el art. 9.1º.b) de la Ley 37/1992 en relación con los supuestos de autoconsumo de bienes»*; ya que va a constituir una entrega de bienes, en cuanto supone la transmisión en favor del ente público del poder de disposición sobre determinados bienes inmuebles<sup>329</sup>. En este supuesto, lo que resultaba determinante a efectos de IVA era el destino de las parcelas entregadas al objeto de la posible aplicación de la exención de dicho tributo, contemplada en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992 (por ejemplo, las destinadas al uso público: parques y jardines, zonas de ocio).

Sin embargo, la mayoría de la doctrina en materia de Derecho urbanístico mantiene que, con ocasión del desarrollo del proceso urbanizador no se produce, en sentido estricto, una cesión de aprovechamiento urbanístico a la Administración, sino un reparto de los citados aprovechamientos entre los titulares de los terrenos sobre los que se desarrolla el citado proceso y aquella. En consecuencia, cabe inferir que la citada cesión obligatoria no supone ninguna entrega o transmisión sujeta al impuesto, criterio que sustituye al que figuraba en anteriores pronunciamientos de la Dirección General de Tributos.

Otra cosa es la transmisión que luego pueda realizar el Ayuntamiento puesto que, como se recoge en esa Resolución de la Dirección General de Tributos, *«los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta el IVA sin excepción»*.

Sobre la compensación económica sustitutiva de la cesión al Ayuntamiento de terrenos, es frecuente en muchos municipios que el aprovechamiento que obligatoriamente le corresponde al mismo sea sustituido por una compensación económica. En cuanto a la sujeción al IVA de esta compensación, la Dirección General de Tributos solicitó informe al Ministerio de Fomento con fecha 16 de febrero de 1996, informe que fue recibido el 13 de julio de 1998, donde se indica que *«en los supuestos de cesiones a la Administración de los suelos correspondientes a los aprovechamientos urbanísticos en el porcentaje que*

---

<sup>328</sup> Consulta de 11 de mayo de 1999 (Nº 0745-99).

<sup>329</sup> La Resolución de la DGT de 16 de abril de 1998 (Nº 0621-98), señala que: *«De estos preceptos se desprende que la ejecución del planeamiento exige una transmisión obligatoria y gratuita de terrenos en favor de la Administración actuante, transmisión que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido constituye una entrega de bienes de acuerdo con lo dispuesto por los arts. 8 y 9 de su ley reguladora, por cuanto suponen la transmisión en favor del ente público del poder de disposición sobre determinados inmuebles que antes de ser cedidos a la Administración actuante eran propiedad de otras personas o entidades..., conclusión esta que debe hacerse extensible a la cesión gratuita de equipamiento social y deportivo mencionada en el citado escrito»*.



*determinen las Leyes, se produce una opción entre alguna de las vías legalmente posibles (cesión del terreno o su equivalente en metálico), pero nunca una doble actuación que simultanearía las dos opciones aludidas».*

Por tanto, la Dirección General de Tributos va a aplicar la doctrina<sup>330</sup> de que, en estos supuestos, no se efectúa la cesión al Ayuntamiento de los terrenos en los que se localiza el aprovechamiento que al mismo le corresponde; sino la entrega al mismo por los propietarios afectados, de una determinada cantidad de dinero, en concepto de compensación económica sustitutiva de la referida cesión, cesión que, por tanto, no tiene lugar.

En tal caso, la referida compensación económica en dinero no constituiría la contraprestación de operación alguna (entrega de bienes o prestación de servicios) sujeta al IVA en virtud del art. 4 de la Ley 37/1992. En base a este criterio, no resulta de aplicación el contenido de la Resolución 2/2000 de 22 de diciembre, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los arts. 14 y 18 de la Ley 6/1998; ya que en estos supuestos, los terrenos no llegan a formar parte del patrimonio municipal, sustituyéndose la obligación de cesión o reparto de aprovechamientos dispuesto por la Ley por su compensación en metálico.

Evidentemente, no existiendo operación alguna efectuada por el Ayuntamiento sujeta al IVA que tenga por objeto terrenos, no cabe plantearse la exención de la misma, ni la aplicación a éste, por tal concepto, de la regla de prorata.

En el mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Económico-Administrativo Central; así, en la Resolución de 21 de marzo de 2001 se extrae la conclusión de que no existe cesión alguna, corroborando lo dispuesto en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 22 de diciembre de 2000, porque no depende ésta de la voluntad del propietario, sino que se produce *ope legis* y de forma automática, como ha expresado el Tribunal Supremo<sup>331</sup>, y porque supone un condicionante de su propio derecho, que lo reduce

---

<sup>330</sup> Como ejemplo, el contenido en la Consulta DGT de 21 de septiembre de 1998 (Nº 1533-98) que plantea la cuestión de una empresa promotora, propietaria de terrenos comprendidos dentro de los límites de una unidad de ejecución urbanística, que acuerda con el Ayuntamiento la entrega al mismo de una determinada cantidad de dinero en concepto de compensación económica sustitutiva de la cesión al Ayuntamiento de los terrenos en los que se localizaría el aprovechamiento urbanístico que correspondería a este último por exceder dicho aprovechamiento del susceptible de apropiación privada por la sociedad. La DGT resuelve que el Ayuntamiento no debe repercutir cuota alguna del IVA por la percepción de un determinado importe en metálico en concepto de compensación económica sustitutiva de la cesión de aprovechamientos urbanísticos que, conforme a la normativa urbanística, debía recibir por la urbanización de los terrenos de los propietarios que van a satisfacer la referida compensación. En el mismo sentido, Consultas de 11 de septiembre de 1998 (Nº 1490-98), 21 de julio de 1999 (Nº 1313-99) y 16 de diciembre de 2003 (Nº 2307-03).

<sup>331</sup> Entre otras, St. de 22 de julio de 1987.

cualitativa y cuantitativamente<sup>332</sup>.

Respecto a la cesión gratuita de otro tipo de bienes, siempre que sea realizada por un empresario y se den los requisitos para que la entrega se asimile a la adquisición a título oneroso, será considerado un supuesto de autoconsumo<sup>333</sup> y no se debe repercutir ningún IVA al Ayuntamiento<sup>334</sup>.

#### **d) Adquisición onerosa de bienes.**

En las adquisiciones onerosas de bienes, la sujeción al impuesto dependerá de que el transmitente actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, de acuerdo con los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992<sup>335</sup>; salvo que resulte de aplicación alguna de las exenciones que se regulan en el art. 20 de la actual Ley del IVA, aunque respecto de las mismas se podría plantear la renuncia a la exención.

En este tipo de adquisiciones, lo que se habrá de dilucidar es si la operación se lleva a cabo en el ejercicio de una actividad empresarial por el Ayuntamiento, en cuyo caso, se podrá plantear la deducción del impuesto soportado, no así en otro caso.

En el supuesto de que el transmitente no actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales o la adquisición estuviera exenta, la operación está sujeta al ITPyAJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, pero respecto de la cual las Entidades locales gozan de la exención subjetiva establecida en el art. 45.I.A.a) del Texto Refundido que regula dicho impuesto.

En todo caso, la adquisición en el ejercicio de la potestad expropiatoria y mediante operaciones de permuta, así como si el IVA se entiende incluido en

---

<sup>332</sup> En la misma Sentencia se aclara que el propietario no recibió en el momento de la aprobación del Plan todo el aprovechamiento medio fijado en principio por él, sino el que resultó de deducir de aquel el que correspondía a la Comunidad, es decir, a la Administración. Lo que ocurre es que su cuota, ha de materializarse en algún momento en un suelo concreto, y a esa materialización es a la que se denomina impropia cesión.

<sup>333</sup> En este sentido, un Ayuntamiento que suscribe un convenio con una sociedad estatal por el que ésta cede al Ayuntamiento, a título gratuito, unas parcelas de uso social y de uso deportivo –Consulta de la DGT de 23 de noviembre de 2006-.

<sup>334</sup> En la Consulta de la DGT de 7 de septiembre de 2007 se plantea un supuesto por el que, en virtud de un convenio urbanístico se cede al Ayuntamiento un local, y éste se niega a satisfacer el IVA. La DGT concluye que, en aplicación del art. 88 de la Ley 37/1992, en la oferta efectuada por la entidad, ha de entenderse que se encuentra incluido el IVA, por lo que el Ayuntamiento no se encuentra obligado a satisfacer el impuesto.

<sup>335</sup> Consulta de la DGT de 6 de noviembre de 2007 (Nº V2359-07), respecto a la adquisición de un inmueble por un Ayuntamiento que posteriormente dedicará a diversas actividades y servicios públicos locales.

las ofertas, se estudian en otros epígrafes del presente trabajo.

## **2.- Adquisición de bienes y derechos en el ejercicio de la potestad expropiatoria.**

### **a) Introducción. Ejercicio de la potestad expropiatoria.**

Podemos definir la expropiación como una transferencia coactiva de la propiedad de un particular (expropiado) a una Administración (expropiante) o a otro particular (beneficiario), por razón de interés público o utilidad social, previo pago de una justa indemnización<sup>336</sup>.

En cuanto al sujeto titular de la potestad expropiatoria, hay que tener en cuenta que, a tenor del art. 2 de la Ley de 16 de diciembre de 1954, de Expropiación Forzosa *«la expropiación forzosa sólo podrá ser acordada por el Estado, la Provincia y el Municipio»* a los que hay que añadir las Comunidades Autónomas. A raíz de la aprobación de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, las Entidades locales de carácter territorial -municipio, provincia e islas- tienen potestad expropiatoria originaria. Las demás Entidades locales, como son las de ámbito territorial inferior al municipio, las comarcas y las áreas metropolitanas, poseerán esta potestad en tanto sean habilitadas por las leyes de las Comunidades Autónomas a que pertenezcan (art. 4 LRBRL).

Una vez que hemos visto los sujetos que pueden llevar a cabo la potestad expropiatoria, en cuanto al objeto sobre el que puede ejercitarse; el art. 1 de la LEF recoge que, en la expropiación forzosa, se entenderá comprendida *«cualquier forma de privación singular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos, cualesquiera que fueren las personas o entidades a que pertenezcan, acordada imperativamente, ya implique venta, permuta, censo, arrendamiento, ocupación temporal o mera cesación de su ejercicio»*.

Las transmisiones de bienes como consecuencia de una expropiación forzosa, tienen la consideración de entrega de bienes a efectos de IVA<sup>337</sup>. Así se recogió expresamente en la Sexta Directiva IVA, en cuyo art. 5.4 letra a) se recogía que tenía la consideración de entregas de bienes *«la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes en virtud de la expropiación llevada a cabo por la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley»*. En el mismo sentido se ha recogido actualmente en el art. 14 de la Directiva 2006/112/CE, donde se establece en el nº 2 letra a) que tiene la

---

<sup>336</sup> CORRAL GARCÍA, E.: *Expropiación municipal*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid. 2000.

<sup>337</sup> El art. 8.Dos.3ª considera como entrega de bienes a efectos del impuesto *«las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa»*.

consideración de entrega de bienes *«la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley»*. Sin embargo, cuando el objeto de la expropiación sea un derecho, tendrá la consideración de prestación de servicios, en virtud del art. 11.Uno de la Ley 37/1992<sup>338</sup>.

## **b) Requisitos de sujeción al IVA en las entregas de bienes.**

Para que las entregas de bienes que se producen en el ejercicio de la potestad expropiatoria queden sujetas a tributación por IVA, se requiere el cumplimiento de una serie de requisitos, de carácter subjetivo -ya que el sujeto expropiado debe ser empresario o profesional- y de carácter objetivo, que afectan tanto a la naturaleza del propio bien expropiado como al destino de dichos bienes.

### **1. Requisitos de carácter subjetivo.**

Para que resulte de aplicación el impuesto, el sujeto expropiado debe ser empresario o profesional y actuar en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales<sup>339</sup>, en los términos que para atribuir esta cualidad recoge la Ley 37/1992 en su art. 5.Uno. A estos efectos, hemos de tener en cuenta que se considerarán sujetas al impuesto las transmisiones de terrenos que pertenezcan a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, de acuerdo con el art. 84.Tres de la actual Ley del IVA.

Por tanto, cuando los bienes pertenezcan a quien no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, dicha entrega de bienes está sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, de acuerdo con art. 7.1.A); estando obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, el adquirente de los terrenos (art. 8 a) del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD) aunque los entes locales están exentos de pagar dicho tributo<sup>340</sup>.

---

<sup>338</sup> El art. 11, apartado Uno de la Ley 37/1992 declara que, a efectos del IVA, se entenderá por prestación de servicios *«toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes»*.

<sup>339</sup> Ya que en caso de que no lo sea la operación no estará sujeta a IVA. En este sentido, la Consulta de la DGT de 4 de septiembre de 2001 (Nº 1617-01).

<sup>340</sup> En base a que el art. 45.I.A)a) establece una exención subjetiva a favor del *«Estado y las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos»*.

## 2. Requisitos de carácter objetivo.

En cuanto al cumplimiento de estos requisitos de carácter objetivo, se tienen que dar las siguientes condiciones<sup>341</sup>:

1. Que los bienes expropiados estén incorporados al patrimonio de la empresa o actividad profesional y afectos al desarrollo de sus actividades ordinarias (art. 4, apartados Uno, Dos y Tres de la Ley 37/1992).
2. Que no resulte de aplicación alguna de las exenciones establecidas legalmente. Estas exenciones pueden consistir en:
  - Terrenos que estén clasificados como suelo rústico y demás que no tengan la condición de edificables, en aplicación del nº 20 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, aunque con las excepciones recogidas en dicho artículo, por lo que habrá que estar a la Ley del Suelo y demás normas urbanísticas.
  - Terrenos que, independientemente de su clasificación urbanística, vayan a ser destinados exclusivamente a parques, jardines públicos o a superficies viales de uso público, en aplicación del nº 20 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992<sup>342</sup>.
  - Segundas y ulteriores entregas de edificaciones, en cumplimiento de lo dispuesto en el nº 22 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992<sup>343</sup>, aunque con las excepciones respecto a la aplicación de esta exención que se recogen en dicho artículo<sup>344</sup>.

---

<sup>341</sup> Como señalan ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J. en su *Manual del IVA*, El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados; Madrid. 1996, “en general, para que la expropiación forzosa devengue IVA, el transmitente (expropiado) ha de ser empresario o profesional y los bienes expropiados han de estar integrados en su patrimonio afecto; el impuesto lo repercutirá, el sujeto expropiado, al sujeto beneficiario de la misma, recargándolo en el justiprecio, lo cual requeriría la publicación de normas de procedimiento aclaratorias”.

<sup>342</sup> Existen numerosos pronunciamientos de la Dirección General de Tributos en este sentido: parques, jardines públicos y superficies viales de uso público -Consultas de 8 de abril de 1997 (Nº 0672-97) y 25 de febrero de 1999 (Nº 236-99)-, construcción de carreteras, autovías o autopistas -Consultas de la DGT de 16 de diciembre de 1997 (Nº 2554-97), 31 de octubre de 2001 (Nº 1943-01), 13 de mayo de 2002 (Nº 0711-02) y 29 de octubre de 2002 (Nº 1620-02)-.

<sup>343</sup> Tendría tal carácter la entrega de una edificación por el promotor cuando ha sido objeto de utilización por el mismo durante un período superior a dos años desde su construcción -Consulta de la DGT de 13 de mayo de 2002 (Nº 0711-02), respecto a la expropiación por un Ayuntamiento de un depósito de agua-.

<sup>344</sup> Como puede ser la demolición cuando se lleve a cabo una nueva promoción urbanística -Consultas de la DGT de 3 de octubre de 1997 (Nº 2044-97) y 20 de septiembre de 2001 (Nº 1722-01)- y entendiéndose que tiene tal carácter de promoción urbanística la construcción de una escuela -Consulta de 15 de marzo de 2002 (Nº 0437-02)-.

La aplicación de estas exenciones también determinará que no se devengue el impuesto cuando las contraprestaciones en concepto de justiprecio se fijen en especie<sup>345</sup>.

Cuando se cumplan estos requisitos, la entrega de bienes por un empresario resultará una operación sujeta y exenta del IVA, siempre y cuando no se produzca la renuncia a la exención o ésta no sea procedente; esta operación quedará gravada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, de acuerdo con lo establecido en los arts. 4.Cuatro de la Ley 37/1992 y 7.5 del ITPyAJD<sup>346</sup>.

Además, a efectos de sujeción al impuesto, es indiferente que se adquieran los bienes o los derechos de aprovechamiento urbanísticos procedentes de la expropiación a través de escritura pública, en cuyo caso, la entrega material de los terrenos en que se han materializado tales derechos, no constituye más que la concreción de aquella entrega, por lo que no tendrá incidencia a efectos del impuesto<sup>347</sup>.

Por último, hemos de tener en cuenta que, una vez cumplidos los requisitos subjetivos y objetivos vistos anteriormente, resulta fundamental la emisión de los correspondientes documentos formales, ya que el art. 97 de la Ley 37/1992 va a subordinar el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas<sup>348</sup>, a la posesión de los documentos justificativos correspondientes, que además deberán ajustarse a lo previsto por la misma Ley y por las disposiciones reglamentarias de desarrollo. El incumplimiento de esta obligación constituye una infracción tributaria, pudiendo el destinatario de la operación recurrir ante el Tribunal Económico-Administrativo correspondiente, en la forma prevista por la normativa reguladora del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas.

En este sentido, la doctrina de la Dirección General de Tributos no admite como documentos suficientes para poder ejercitar el derecho a la deducción, ni el documento público otorgado por el juez en las adjudicaciones judiciales de bienes<sup>349</sup>, ni los documentos de dación en pago<sup>350</sup>. En todo caso, esta

---

<sup>345</sup> Resolución de la DGT de 25 de febrero de 1999 (Nº 236-99) y St. de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 1998, que veremos más adelante.

<sup>346</sup> Resolución de la DGT de 29 de enero de 1999 (Nº 124-99).

<sup>347</sup> Consulta de la DGT de 8 de abril de 2003 (Nº 0127-03) que sustituye a la de fecha 29 de enero de 2003 que, en consecuencia, queda anulada.

<sup>348</sup> Sin que olvidemos que el ejercicio de este derecho únicamente les corresponderá a las personas o entidades que tengan, a efectos del impuesto, la condición de empresarios o profesionales.

<sup>349</sup> En este sentido la Resolución de 15 de septiembre de 1987 recoge que «*el documento público*

obligación será objeto de estudio más detenidamente cuando hagamos referencia a la obligación de emisión de factura.

### **c) Sujeción al IVA de las expropiaciones de derechos.**

Como vimos anteriormente, a efectos de IVA, todo lo que no se conceptúe como entregas de bienes, tiene la consideración de prestación de servicios, configurándose por tanto, con un carácter residual. De acuerdo con el art. 1 de la LEF, los derechos también pueden ser objeto de expropiación. Para que dicha expropiación quede sujeta a IVA, se requiere igualmente la concurrencia de requisitos de carácter subjetivo y objetivo.

Los requisitos de carácter subjetivo requieren que la actividad sea llevada a cabo por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

Para que se produzca el cumplimiento de los requisitos de carácter objetivo, se tiene que tratar de una prestación de servicios a efectos de IVA, y que no resulten de aplicación las exenciones recogidas legalmente. Por tanto, cuando se expropian derechos de goce y disfrute, pueden resultar de aplicación las exenciones recogidas en el nº 23 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, aunque en todo caso no se produce una transmisión, sino una extinción de derechos cuando estemos ante una expropiación.

### **d) Sujeción al IVA del justo precio.**

Como obligación dimanante del ejercicio de la potestad expropiatoria se establece la obligación por parte de la Administración actuante del pago del correspondiente justiprecio. El pago de este justiprecio puede fijarse tanto en metálico como en especie, sin que tenga ninguna trascendencia la elección de uno u otro a efectos de tributación por IVA<sup>351</sup> respecto al bien expropiado. En

---

*otorgado por el juez en las adjudicaciones judiciales de bienes no constituye un documento justificativo del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las entregas en cuya virtud se efectúan dichas adjudicaciones de bienes».*

<sup>350</sup> En la Consulta de la DGT de 28 de abril de 1995, se señala que *«los documentos de dación en pago no constituyen documentos justificativos del derecho a la deducción del impuesto soportado, ya que a estos efectos sólo es válida la factura original que documenta la entrega correspondiente».*

<sup>351</sup> Así se ha manifestado la Audiencia Nacional en su St. de 25 de junio de 1998, que recoge: *«Pues bien, en opinión de la Sala, están sujetas al IVA las entregas realizadas por empresarios o profesionales de bienes afectos a sus actividades, en favor del ente público, que los adquiere por expropiación forzosa, y que a cambio de una contraprestación en dinero o en especie; siempre que no se dé un supuesto de exención de los establecidos en la ley. Y ello porque concurren todas las notas que tipifican el hecho imponible descrito en el art. 3.1 del texto legal: a) la entrega de un bien; b) realizada por un empresario o profesional; c) a título oneroso; d) con carácter ocasional; y e) respecto de bienes afectos a su actividad empresarial»*, doctrina que, si bien se refiere a la derogada Ley 30/1985, de 2 de agosto, puede seguir manteniéndose con la normativa vigente. También la DGT en respuesta a una Consulta vinculante de 28 de abril de 1995 ha afirmado que: *«Las entregas realizadas por empresarios o profesionales de*

cambio, sí se produce una consecuencia respecto a la modalidad en que se determine la contraprestación, ya que si el justiprecio se fija en metálico, la Ley del impuesto recoge la no sujeción al mismo de las entregas de dinero a título de contraprestación o pago (art. 7.12 de la Ley 37/1992), mientras que si la contraprestación se fija en especie, habrá que estar al resto de las normas de sujeción, y en su caso exención, establecidas con carácter general.

Cuando el justo precio se satisface mediante contraprestaciones fijadas en especie, para determinar si las transmisiones efectuadas por la Entidad local están sujetas al impuesto; hay que tener en cuenta si la misma actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales (lo cual será objeto de estudio más detenido cuando hagamos referencia a la enajenación de bienes<sup>352</sup>). La Dirección General de Tributos manifiesta que resultan de aplicación los criterios fijados por dicho Centro Directivo, resultando que la transmisión estará sujeta a IVA si el Ayuntamiento abona el justo precio mediante terrenos que forman parte de su patrimonio empresarial, mientras que no lo estará si no forman parte del mismo<sup>353</sup>.

Estará sujeta a IVA la transmisión de derechos de aprovechamientos urbanísticos, en cuanto suponen transmisiones de terrenos que incorporan una determinada edificabilidad<sup>354</sup>. La Dirección General de Tributos considera que en estos casos, la Entidad local actúa en el desarrollo de una actividad empresarial.

#### **e) Sujeto obligado al pago del justo precio.**

El art. 88. Uno de la Ley 37/1992 recoge que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que

---

*bienes afectos a sus actividades, a favor de un Ente público que los adquiere por expropiación forzosa, están sujetos al IVA, con independencia del carácter de la contraprestación, dineraria o en especie».*

<sup>352</sup> Estos criterios, según, entre otras, Consultas de la DGT de 25 de febrero de 1999 (Nº 236-99) y 15 de abril de 2002 (Nº 0590-02), son los siguientes:

- a) En el supuesto de que los solares transmitidos estuviesen afectos a una actividad de carácter empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido desarrollada por el Ayuntamiento.
- b) En el supuesto de que los solares transmitidos fuesen terrenos que hubiesen sido urbanizados por el Ayuntamiento.
- c) En el supuesto de que la realización de las propias transmisiones de solares efectuadas por el Ayuntamiento determinasen por sí mismas la existencia de una actividad de carácter empresarial.
- d) Terrenos incorporados al patrimonio empresarial del Ayuntamiento en cumplimiento del deber de cesión obligatoria recogida en los arts. 14 y 18 de la Ley 6/1998.

<sup>353</sup> Consulta de la DGT de 12 de julio de 2005 (Nº V1407-05), donde el Ayuntamiento realiza entregas de terrenos edificables en pago del justiprecio de bienes que ha expropiado. En el mismo sentido, Consulta de 24 de noviembre de 2004 (Nº V0300-04).

<sup>354</sup> Consulta de la DGT de 12 de enero de 2001 (Nº 0020-01).



la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

También hemos de tener en cuenta que los supuestos de entidades que pueden ser sujetos expropiantes están tasados, por lo que sólo ellos pueden ejercer la potestad expropiatoria, y no siempre coincide con el ente beneficiario.

En cuanto a las consecuencias de esta circunstancia, la Dirección General de Tributos no matiza esta diferencia, aplicando las mismas normas establecidas con carácter general cuando el beneficiario es un Consorcio urbanístico<sup>355</sup>, o una entidad mercantil que a su vez es la que adjudica los bienes para hacer efectivo el justiprecio<sup>356</sup>. Aunque, de acuerdo con la expresión "ente beneficiario de la expropiación"<sup>357</sup> podríamos considerar, de acuerdo con el art. 88 de la Ley 37/1992, anteriormente citado, que el sujeto sobre el que se deberá repercutir el impuesto será sobre el ente beneficiario y no sobre el expropiante.

#### **f) Sujeción al IVA en las reversiones de bienes.**

La doctrina científica considera que el fenómeno de la reversión debe calificarse como un fenómeno de "invalidéz sucesiva" sobrevenida a la expropiación por la desaparición del elemento esencial de la causa, cuyos efectos se producen *ex nunc*, de manera que no provoca una anulación de la expropiación, sino una mera cesación de sus efectos, una resolución de la misma, habilitándose tal resolución mediante una devolución recíproca de prestaciones.

En estos supuestos resulta relevante la doctrina elaborada por el Tribunal Económico-Administrativo Central y recogida en su Resolución de 15 de junio de 1988, en el sentido de que *«el ejercicio del derecho de reversión supone el cumplimiento de una condición que reintegra al expropiado a la misma situación que tenía con anterioridad a la expropiación y que en forma alguna supone una transmisión sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»*.

A esta misma conclusión llega la Dirección General de Tributos<sup>358</sup> en el IVA, teniendo en cuenta el concepto de entrega de bienes a efectos del impuesto, y por tanto la devolución de un bien por parte del ente público, no

---

<sup>355</sup> Consulta de 15 de abril de 2002 (Nº 0590-02).

<sup>356</sup> Consulta de la DGT de 22 de diciembre de 2003 (Nº 2395-03).

<sup>357</sup> Utilizado en la Consulta de la DGT de 31 de enero de 2003 (Nº 134-03), cuando la expropiación se produce a favor de una entidad dependiente del Ministerio de Fomento.

<sup>358</sup> Consulta de la DGT de 9 de julio de 2001.

constituye entrega de bienes a efectos del IVA, esto es, no se considera sujeta al impuesto.

En los supuestos de reversión en los que las entregas de terrenos que en su día realizaron los expropiados en virtud del procedimiento de expropiación hubiesen estado sujetas al IVA; el hecho de la reversión posterior a los mismos de la totalidad o parte de tales terrenos, obligará a dichos expropiados a rectificar la base imponible del impuesto que se hubiese fijado para las citadas entregas, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 80 de la Ley 37/1992<sup>359</sup>.

### **g) Sujeción del justo precio al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.**

Teniendo en cuenta que el art. 49 de la LEF establece que *«el pago del precio estará exento de toda clase de gastos, impuestos y gravámenes o arbitrios del Estado, Provincia y Municipio, incluso el de pagos del Estado»*; se ha planteado si, en base a este artículo, el justo precio no está sujeto del pago del IIVTNU, aunque con toda rotundidad el art. 107.2.c) del TRLRHL determina el cálculo de la base imponible en las expropiaciones<sup>360</sup>.

A este respecto algún autor ha señalado que sobre la tributación de la expropiación forzosa, existen “limitadas y contradictorias resoluciones y un muy escaso tratamiento doctrinal, si bien puede destacarse... (que) quizás debiera ser objeto de un pronunciamiento legislativo explícito que despejara sombras innecesarias, criterio que no se puede sino compartir”<sup>361</sup>.

En todo caso vamos a analizar la evolución jurisprudencial y doctrinal, hasta llegar al momento actual en el que, como mencionamos anteriormente, y en base al Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, queda despejada toda duda de la evidente sujeción al IIVTNU del justo precio.

<sup>359</sup> El art. 80 de la Ley 37/1992, prevé que la base imponible del impuesto sobre el IVA correspondiente a las entregas de bienes sujetas al mismo deberá modificarse cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a derecho o a los usos del comercio, quede sin efecto total o parcialmente la operación gravada o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado. De este precepto se deriva que, en los casos en los que, por haberse resuelto una operación, el destinatario de la misma devuelve los bienes que inicialmente le fueron entregados, tal devolución no constituye una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido realizada por el referido destinatario en favor de quien le realizó a él la entrega inicial, sino que constituye un supuesto de rectificación de la tributación por dicho impuesto de la operación inicialmente realizada.

<sup>360</sup> En los siguientes términos: *«los porcentajes anuales contenidos en el apartado 4 de este artículo se aplicarán sobre la parte del justiprecio que corresponda al valor del terreno, salvo que el valor definido en el párrafo a) del apartado 2 anterior fuese inferior, en cuyo caso prevalecerá este último sobre el justiprecio»*.

<sup>361</sup> GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F.: *Legislación de expropiación forzosa. Comentarios y jurisprudencia*; Ed. Comares, Granada. 1999, citando a DE CARVAJAL Y VILLANUEVA.

## **1. Evolución jurisprudencial de la expropiación forzosa respecto al IIVTNU.**

### **1.1 Consideración como supuesto exento de tributación.**

El tratamiento dispensado por la jurisprudencia y la doctrina al instituto jurídico de la expropiación forzosa en su aspecto fiscal, no ha sido uniforme<sup>362</sup>.

En un primer momento, el Tribunal Supremo declaró la exención de dichas transmisiones respecto al extinto Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos<sup>363</sup>, en base al mencionado art. 49 de la LEF; cuya vigencia se declaró expresamente por el art. 230.5 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, a pesar de que este impuesto no se mencionaba expresamente ni gravaba la transmisión, sino la plusvalía generada desde la adquisición del inmueble y hasta su enajenación.

En el mismo sentido se manifestó la doctrina<sup>364</sup>, al entender que la transmisión operada a través de la expropiación, no se correspondía con el hecho imponible del tributo citado, al no ser consecuencia de una transmisión de carácter voluntario entre la entidad expropiante y el sujeto expropiado; determinando que en la expropiación estaba ausente el requisito de libertad contractual, que privaba al propietario de fijar el precio del terreno que se expropiaba. Además, se añadía que con la expropiación no se producía una transmisión de los terrenos, sino más bien la desaparición del dominio que se ejercía sobre ellos.

Por tanto, la exención se predicaba en todo caso, y ello sin distinguir entre expropiaciones normales y expropiaciones urbanísticas; lo que determinaba que las evaluaciones, tasaciones o precios expropiatorios y, en otro sentido, las transmisiones derivadas de la expropiación, estuvieron exentas del impuesto aquí examinado.

### **1.2 Tratamiento jurisprudencial intermedio.**

En un segundo momento, se produce un cambio en la consideración del Tribunal Supremo<sup>365</sup>, distinguiendo los supuestos de expropiaciones

---

<sup>362</sup> Seguimos en este punto a GONZÁLEZ PINO, A.: “Evolución jurisprudencial de la expropiación forzosa respecto al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 15. 1998.

<sup>363</sup> Sts. entre otras, de 7 de junio de 1956, 6 de diciembre de 1968 y 8 de febrero de 1971 que optaron por la solución de la exención.

<sup>364</sup> Así se recoge en la St. del TS de 12 de junio de 1997, Fundamento Jurídico Cuarto.

<sup>365</sup> Esta nueva doctrina se encuentra en la St. de 29 de abril de 1994 dictada en el recurso de casación ordinario interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana,

urbanísticas, cuya regulación se encontraba en la Ley del Suelo y en las que se tenía en cuenta el valor urbanístico, de las demás; de forma que en las primeras, a partir del 1 de enero de 1979, el justiprecio sí estaba sujeto a tributación local, mientras que en las segundas se aplicaría el régimen de exención visto anteriormente.

Este cambio de criterio de la jurisprudencia se fundamentó en lo previsto en el art. 188.3 de la Ley 19/1975, de 2 mayo, de Reforma de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, mediante el cual, y respecto al impuesto que nos ocupa, se estableció que en los supuestos de expropiación previstos en dicha Ley, en los que fuera de aplicación el valor urbanístico, el incremento del valor que se hubiera experimentado por los terrenos en cuestión, se obtendría por la diferencia entre éste y el valor inicial atribuible a los mismos<sup>366</sup>.

### 1.3 Interpretación actual.

La entrada en vigor de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales, definió el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana como un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos, y que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos *por cualquier título*, lo que supuso nuevamente la modificación de la jurisprudencia sobre la sujeción del justiprecio al IIVTNU. Por tanto, a partir del 1 de enero de 1990 (fecha de entrada en vigor de la Ley 39/1988), todas las transmisiones producto de expropiaciones forzosas se encuentran sujetas al impuesto, sin excepción alguna.

Como se ha puesto de manifiesto por la jurisprudencia<sup>367</sup>, aunque en la redacción de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales se apreciaba una

---

de fecha 10 de octubre de 1992. La Sentencia del Tribunal Supremo casa y anula la del Tribunal Superior de Justicia citada, declarando conforme a derecho los actos administrativos impugnados, respecto a la sujeción al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos operada como consecuencia de las transmisiones producto de una expropiación forzosa.

<sup>366</sup> Dicho precepto que, según lo indicado en la Disposición Final Quinta de la Ley 19/1975 y en la Disposición Final Segunda del Texto Refundido de la misma (Real Decreto 1346/1976, de 9 abril), entró en vigor simultáneamente a la Ley 41/1975, de 19 noviembre, de Bases del Estatuto de Régimen Local, aunque no tuvo eficacia hasta el 1 de enero de 1979, al haberse desarrollado la Base 27 de esta última Ley, a los efectos de normar el tributo que nos ocupa, mediante el Real Decreto 3250/1976, de 30 diciembre, y la Orden de 20 de diciembre de 1978 por la que se aprueban las ordenanzas fiscales reguladoras de los Impuestos Municipales sobre solares y sobre el incremento del valor de los terrenos, que entraron en vigor en la citada fecha.

Tanto el art. 92.11 del R.D. 3250/1976 como el 355.11 del RDLeg. 781/1986, señalaron, que en los supuestos de expropiación forzosa previstos en el Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976, se estaría a lo dispuesto en el artículo 188, tercero de la Ley 19/1975.

<sup>367</sup> St. de 12 de junio de 1997, Fundamento Jurídico Cuarto.

mayor generalización en el concepto de justiprecio, al desvincularlo de la Ley del Suelo y de la referencia al valor urbanístico; sin embargo ello es más aparente que real, por referirse el impuesto a la sujeción de los terrenos de naturaleza urbana que, como tales, vengan determinados en el IBI.

La jurisprudencia actual del Tribunal Supremo<sup>368</sup> ha declarado, casando y anulando una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, la sujeción al IIVTNU operada como consecuencia de las transmisiones producto de la expropiación forzosa. Ésta no puede generar para el expropiado perjuicio ni beneficio alguno, pero de ello no se infiere que el pago del impuesto suponga para el mismo un perjuicio, pues lo esencial es que el precio expropiatorio sea justo. El art. 33 de la Constitución no dispone que el precio deba cobrarse libre de impuestos (Fundamento Jurídico Segundo). Además, se recoge que con la entrada en vigor de la Ley 39/1988 (las referencias que la Sentencia hace a la regulación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, deben entenderse referidas en la actualidad al RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo) quedan derogados todo tipo de beneficios que afecten a tributos locales, y por tanto, incluyendo el art. 49 de la LEF que establecía una exención en favor del expropiado<sup>369</sup>.

Aún así, con posterioridad se dictó Sentencia de fecha 4 de febrero de 1997 del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, contradictoria con la anteriormente citada del Tribunal Supremo, cuyos fundamentos jurídicos recogen que la expropiación forzosa debe considerarse excluida del ámbito del presupuesto de hecho del IIVTNU; fundamentando dicho planteamiento en entender que, la transmisión coactiva en que se traduce la expropiación forzosa, impediría considerar que por la producción de ese simple hecho se hubiese producido la plusvalía, debiendo quedar excluida, por tanto, del ámbito del presupuesto fáctico del impuesto tales supuestos. Como consecuencia de la expropiación forzosa, no se puede derivar para el expropiado perjuicio ni

---

<sup>368</sup> Contendida en Sentencia de 29 de abril de 1994, dictada en curso de casación contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de fecha 10 de octubre de 1992.

<sup>369</sup> Fundamento Jurídico Tercero de la Sentencia mencionada. Por otra parte, la Disposición Adicional Novena de la Ley 39/1988, establecía que *«a partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley»*. Dicha interpretación jurisprudencial se fundamenta, además, en lo dispuesto en los artículos 9 de la Ley 39/1988 y 137 y 142 de la Constitución, pues, frente al criterio del obligado tributario de autos (consistente en que, si el artículo 9.1 de esa Ley 39/1988 establece que *«no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley»*, y el artículo 49 LEF tiene rango de ley formal, es obvia la pervivencia de este artículo, no derogado expresamente por ninguna norma de aquel texto), lo cierto es que el citado artículo 9, en su conjunto, está hablando de leyes futuras, las cuales podrán reconocer beneficios fiscales en los tributos locales, pero siempre que, al mismo tiempo, determinen las fórmulas de compensación que procedan, en cumplimiento de los principios de «autonomía municipal» y «suficiencia de medios» contenidos en los arts. 137 y 142 de la Constitución española.

beneficio patrimonial alguno, y mediante el justo precio se consigue que el valor del patrimonio del expropiado antes y después de la actuación expropiatoria sea idéntico y el mismo, de manera que no puede decirse que en estos casos haya una manifestación o realización de plusvalías. El art. 49 de la LEF no regula una exención tributaria propiamente dicha, sino que pretende la efectiva salvaguardia del equilibrio patrimonial del sujeto que soporta el sacrificio expropiatorio. En esta Sentencia, también se recoge que a la interpretación realizada no puede oponerse la literalidad del artículo 108.6 de la Ley 39/1988, pues la argumentación anteriormente recogida por la Sala es más acorde con el principio de capacidad contributiva del artículo 31 de la Constitución, y con las exigencias derivadas del artículo 33 del mismo texto. Además, el hecho imponible de este tributo, no lo constituye el incremento del valor ni tampoco la transmisión de la propiedad en sí mismos considerados; sino que está determinado por la interconexión de ambos, de modo que en ellos cabe localizar tanto el aspecto objetivo del presupuesto de hecho (incremento de valor más la transmisión), como su aspecto subjetivo (manifestación o realización del incremento del valor respecto de un sujeto determinado), pues es en esa interconexión donde se localiza la revelación de la capacidad económica que se pretende gravar.

Frente a esta interpretación, el Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de junio de 1997 (que viene a sentar jurisprudencia junto con la de 29 de abril de 1994), reproduce los anteriores planteamientos del Tribunal Supremo. Se vuelve a concluir la no vigencia del art. 49 de la LEF, ya que en otro caso, carecería de sentido que la Ley 39/1988 fijara unas normas o criterios para determinar el incremento de valor en los supuestos de expropiación. Además, en dicha Sentencia se determina que estamos ante una verdadera transmisión dominical, y como consecuencia de la misma, se pone de manifiesto la existencia de un incremento de valor sujeto al impuesto.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que el art. 104 del TRLRHL establece la sujeción de la transmisión que se produzca *por cualquier título*, sin que además se excluya la expropiación en el resto de los supuestos que se mencionan en el art. 104; es más, como mencionamos anteriormente, el art. 107 contempla específicamente la determinación de la correspondiente base imponible, lo cual implica la voluntad legislativa de sujetar a tributación esta clase de plusvalías. Por tanto, para que se produzca el presupuesto de hecho del impuesto, es indiferente que la transmisión sea voluntaria o coactiva para el que transmite el bien inmueble; pues la configuración que se ha dado al hecho imponible no excluye la transmisión coactiva, como lo es la derivada de una expropiación forzosa. Además, en la expropiación se compensa al expropiado con un justiprecio que no es incompatible con la obtención de una ganancia o incremento de valor, y no en todos los casos la expropiación es una carga que produce perjuicios al expropiado, pues hay supuestos en que las expropiaciones enriquecen a los mismos, sin que exista una conexión o incompatibilidad entre el impuesto, que recae sólo sobre la ganancia obtenida,

cualquiera que sea su entidad, y la carga o perjuicio causado por la expropiación, que debe ser compensado por otra vía.

Ahondando en este mismo argumento de la sujeción del justo precio al IIVTNU, por parte de la doctrina se ha venido interpretando, no en el sentido de cuestionar la vigencia del art. 49 de la LEF, sino en base a entender que la exención que menciona la Ley, se considera referida al acto mismo del pago, no al justiprecio propiamente dicho, una vez entre en el patrimonio del expropiado, ni a las repercusiones que pueda tener la salida del bien del patrimonio del mismo<sup>370</sup>. A este respecto, la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1981 recoge que «*el art. 49 de la Ley ha de interpretarse en relación con el art. 48, según el cual una vez determinado el justo precio se procederá al pago*», añadiendo que éste se efectuará precisamente en dinero; a continuación el art. 49 declara la exención, indicando que lo que está exento es el acto del pago, y por tanto «*en el artículo 49 de la Ley se menciona expresamente la exención del justo precio del impuesto de pagos del Estado y este impuesto gravaba precisa y únicamente todos los pagos que se realizaban por el Estado, la Provincia o el Municipio*».

## **2. Sujeto pasivo obligado al pago del tributo.**

Una vez aclarada la sujeción actual al impuesto de las transmisiones de terrenos en los supuestos de expropiaciones forzosas, la segunda cuestión sería determinar el sujeto pasivo obligado al pago del tributo, recogiénose en el art. 106.1 del TRLRHL, quién es el sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente<sup>371</sup>; por ello en las expropiaciones, dado que se realiza una transmisión con carácter oneroso, el sujeto pasivo obligado al pago del tributo será el transmitente del terreno, es decir, en todo caso el expropiado, teniendo además en cuenta la condición de tributo directo que le asigna al impuesto de forma clara el art. 104.1 del RDLeg. 2/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el TRLRHL. La consideración expresa de este carácter por el legislador, está eliminando toda posibilidad de traslación jurídica de la cuota tributaria por parte del sujeto pasivo a un tercero, que no forme parte del

---

<sup>370</sup> POL TORRELLA, C.: “La repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en la expropiación forzosa”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 22. 2001.

<sup>371</sup> El mencionado artículo recoge que:

*«a) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2.003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno a cuyo favor se constituya o transmite el derecho real de que se trate.*

*b) En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.1 de la Ley 58/2.003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmite el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate».*

elemento personal de la relación jurídico tributaria.

### **3.- Operaciones de permuta efectuadas por las Entidades locales.**

#### **a) Normativa reguladora.**

La posibilidad de los entes locales de permutar sus bienes inmuebles viene recogida en el art. 109 del RBEL, materia que ha sido desarrollada por las Comunidades Autónomas con competencias en la materia; en concreto, en Andalucía, la Ley 7/1999 de Bienes de las Entidades Locales, admite dicha posibilidad respecto a los bienes inmuebles y a los pertenecientes al Patrimonio Municipal del Suelo, y recogiendo expresamente la permuta de cosa futura (art. 25). En el ámbito local estas operaciones tienen la peculiaridad de considerar si, en el precio pactado, se encuentra o no incluido el impuesto, lo que será objeto de estudio en el epígrafe destinado a la determinación de la base imponible.

En todo caso, hemos de tener en cuenta esta peculiaridad en la determinación de la base imponible que se recoge en la Ley 37/1992 cuando se trata de permuta de cosa futura, lo que ha dado lugar a que la Comisión Europea haya solicitado formalmente a España que adapte sus prácticas administrativas a la Directiva IVA; lo que se ha plasmado en un Dictamen motivado, al amparo del art. 226 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, que puede dar lugar a que se someta el asunto al Tribunal de Justicia.

#### **b) Diferencias con otras figuras contractuales<sup>372</sup>.**

##### **1. Diferencias con el contrato de compraventa.**

Antes de analizar las incidencias de la aplicación del IVA en las permutas, es necesario destacar las diferencias más importantes que existen con el contrato de compraventa:

- En la permuta, a diferencia de lo que sucede en la compraventa, no existe, en principio, un precio en dinero o signo que lo represente. Solo en el supuesto de que existan diferencias de valoración entre los bienes permutados, se recoge la obligación de compensación en metálico (art. 24 de la Ley de Bienes de Andalucía).
- En la permuta, entre los permutantes, no cabe la distinción entre comprador y vendedor.

---

<sup>372</sup> Seguimos en este punto a J. SANMARTÍN MARIÑAS, en su obra *Las Permutas Inmobiliarias*; Aranzadi Editorial, Pamplona. 1997.



- La inexistencia de precio en las permutas hace imposible el cumplimiento del procedimiento de subasta pública, así como el cálculo de intereses indemnizatorios.
- Mientras que en el contrato de permuta, cada permutante se obliga a transferir al otro la propiedad de las cosas permutadas, en la compraventa sólo se asume el compromiso de asegurar la posesión legal y pacífica de la cosa vendida.

## **2. Diferencias entre la permuta con contraprestación dineraria y la compraventa con precio parcialmente en especie.**

En los casos en que la contraprestación de una operación se perfeccione, por una parte, mediante un pago monetario y por otra, mediante la entrega de una cosa; implicará que para que la operación sea considerada compraventa o permuta, los sujetos contratantes lo manifiesten expresamente en el contrato.

Por ello, hemos de recordar lo establecido en el art. 1446 del Código Civil, en el que se determina claramente cuál es el criterio a utilizar en estos casos, distinguiendo si en el contrato consta la intención de los contratantes de calificar la operación. Así, se regula que: *«Si el precio de la venta consistiera parte en dinero y parte en otra cosa, se calificará el contrato por la intención manifiesta de los contratantes»*, es decir, compraventa o permuta. Por el contrario, cuando no consta expresamente la intención de los contratantes, se considerará que nos encontramos ante una permuta *«si el valor de la cosa dada en parte del precio excede al del dinero o su equivalente...»*; en caso contrario, es decir, si el dinero excediese del valor de la cosa dada en parte del precio, nos encontraríamos ante una compraventa. En todo caso, habrá que estar a la normativa de cada Comunidad Autónoma para ver cómo se califica la operación. Además, hemos de recordar que la Instrucción de Contabilidad aplicable a la Administración Local, Modelo Normal (en su Regla 25) recoge que sólo se tratará como permuta si el importe a pagar es inferior al 50 por 100 del valor de tasación del bien recibido; en otro caso, la operación se tratará como adquisición entregando como pago parcial otro inmovilizado material.

### **c) Sujeción de las operaciones de permuta al IVA.**

Teniendo en cuenta que el IVA gravará las operaciones de permuta en las que una de las partes intervinientes sea un empresario o profesional, es decir, un sujeto pasivo del impuesto (independientemente de la condición de quien lo reciba, ya sea empresario o consumidor final); en las operaciones que realizan las Entidades locales habrá que analizar cuándo las mismas actúan en el ejercicio de una actividad empresarial, con los criterios mantenidos por la

Dirección General de Tributos<sup>373</sup>.

Esta sujeción se establece con independencia del destino que pudiera darle la Entidad local cuando adquiere un bien<sup>374</sup>, ya que, de acuerdo con el art. 4.3 de la Ley 37/1992, la sujeción al impuesto se produce «*con independencia de los fines o resultados en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular*». Lo importante es que la entidad transmitente tuviese afecto el inmueble al desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

Un aspecto importante que debemos tener en cuenta en las permutas, es que se produce una duplicidad de hechos imponibles; esto significa que, dado que en toda permuta existen dos contratantes, cuando ambos sujetos pasivos ostenten la condición de sujetos pasivos del IVA, se producirán dos hechos imponibles, en la medida en que existen dos entregas de bienes o servicios. Sin embargo, si en la permuta interviene un particular; entonces solo existirá un hecho imponible sujeto al IVA, mientras que el otro hecho imponible tributará por el ITPyAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas; sin perjuicio de aplicar la exención subjetiva prevista en dicho impuesto cuando el adquirente sea una Entidad local. Respecto a la operación sujeta a IVA, habrá que tener en cuenta si resulta de aplicación alguna de las exenciones recogidas legalmente, que analizamos en un epígrafe posterior del presente trabajo<sup>375</sup>. En todo caso, en el supuesto de que se produzca una futura entrega de edificaciones, dicha transmisión estará siempre sujeta al IVA, puesto que en principio es realizada por un empresario, en cuanto el art. 5.Uno.d) de la Ley 37/1992 califica como empresarios a los promotores o constructores.

Por otro lado, es habitual en el ámbito de las Entidades locales, que las mismas permuten bienes con sus sociedades mercantiles íntegramente participadas; como mencionamos anteriormente, la doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>376</sup> defiende la sujeción al IVA de las entregas de terrenos

---

<sup>373</sup> Entre otras, Consultas de la DGT de 7 de abril de 1997 (Nº 0628-97) y 18 de julio de 2001 (Nº 1493-01). Este sería el supuesto de que se permutara un solar que el Ayuntamiento venía destinando a aparcamiento –Consulta de la DGT de 9 de abril de 1999 (Nº 0493-99)- o la entrega de un mercado –Consulta de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2258-03)-. Por el contrario, se deduce que el Ayuntamiento no ostenta esta facultad cuando permuta un terreno destinado a polideportivo por el que percibe por su uso contraprestaciones de naturaleza tributaria –Consulta de 9 de septiembre de 2002 (Nº 1246-02)- o utilizaba para el estacionamiento de vehículos sin contraprestación –Consulta de 9 de abril de 1999 (Nº 0493-99)-.

<sup>374</sup> Es decir, aunque el destino fuera la prestación de servicios públicos, como puede ser para destinar un local a un Juzgado de Paz -Consulta vinculante de la DGT de 24 de octubre de 1997 (Nº V0011-97)-, y sin que proceda aplicar ninguna exención si el Ayuntamiento va a llevar a cabo la ejecución de un aparcamiento semicubierto –Consulta de 18 de julio de 2001 (Nº 1493-01)-.

<sup>375</sup> Consulta de la DGT de 7 de febrero de 1997 (Nº 0215-97) –terrenos destinados a equipamientos-, Consulta de 2 de febrero de 1998 (Nº 0150-98) y Consulta de 10 de marzo de 1999 (Nº 0304-99).

<sup>376</sup> Entre otras, Consulta de la DGT de 7 de abril de 1997 (Nº 0628-97), Consulta de 9 de abril de 1999

efectuadas por un Ayuntamiento, cuando tales entregas se realicen en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional desarrollada por dicho ente. Por tanto, si un municipio permuta un terreno de su propiedad destinado a la prestación de un servicio municipal, percibiendo por su uso contraprestaciones de naturaleza tributaria<sup>377</sup>; la Dirección General de Tributos entiende que la entrega del terreno realizada por el Ayuntamiento no forma parte del patrimonio empresarial del mismo, por no estar afecto a una actividad de tal naturaleza desarrollada por esta entidad, a tenor de lo dispuesto en el art. 7, número 8 de la Ley 37/1992.

#### **d) Particularidades de determinadas clases de permutas.**

##### **1. Permuta de cosa futura.**

La figura jurídica más utilizada en el sector inmobiliario, es la permuta de cosa futura y, más concretamente, la permuta de un solar por entrega futura de edificaciones, ya sean viviendas, locales comerciales o garajes.

Desde el punto de vista legal, no ha habido inconvenientes en admitir este tipo de canjes, pues tanto la doctrina como la jurisprudencia han refrendado este tipo de contratos<sup>378</sup>. La Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas, en su art. 153, admite dicha posibilidad, en cuanto recoge que «*la permuta podrá tener por objeto edificios a construir*». La permuta de cosa futura se ha venido caracterizando por una serie de notas que vamos a desarrollar:

- La configuración jurídica viene determinada por ser un contrato basado en la voluntad de las partes, pudiendo conformarse como un negocio bajo condición suspensiva o resolutoria o un negocio puro y simple.
- Uno de los permutantes, el propietario del solar, transmite en el momento de formalizarse el contrato la propiedad del mismo al promotor de la edificación.
- La transmisión de la propiedad se formaliza en escritura pública, inscribiéndose la propiedad del solar a nombre del promotor en el Registro de la Propiedad. Tal proceder se fundamenta en la necesidad

---

(Nº 0493-99) y Consulta de 18 de julio de 2001 (Nº 1493-01).

<sup>377</sup> Consulta de la DGT de 9 de septiembre de 2002 (Nº 1246-02).

<sup>378</sup> El negocio de cesión de solar por pisos y locales en el edificio a construir, es una figura que la doctrina mayoritaria ha venido conceptuando como permuta; si bien la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha matizado, en Sentencia de 7 julio de 1982, su calificación como contrato atípico *do ut des* no encajable plenamente en ninguna de las tipologías específicamente reguladas en el Código Civil (Sts. de 22 mayo de 1974 y 2 de enero de 1976), aunque presenta notas que le aproximan a la permuta (Sts. de 30 de junio de 1977 y 12 de febrero de 1979), e incluso subsumible por analogía dentro de los términos del art. 1538, si bien uno de los bienes del intercambio no tenga aún existencia real en el momento de practicarse.

que tiene el promotor de las viviendas de obtener créditos hipotecarios por la construcción de las mismas.

- En el contrato se suele concretar, claramente, cuál es la contraprestación por la entrega del solar.
- Se suele pactar, asimismo, una cláusula penal o indemnizatoria por demora, para cubrir la eventualidad en la entrega de las edificaciones.

Pues bien, una vez que hemos visto las características de este tipo de operaciones, hemos de tener en cuenta que las Entidades locales pueden permutar sus bienes por otros que recibirán posteriormente, habiéndose admitido varios supuestos por la Dirección General de Tributos<sup>379</sup>.

## **2. Transmisión de los derechos de aprovechamiento urbanístico por el Ayuntamiento.**

De acuerdo con reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos, la transmisión de los derechos de aprovechamiento constituye una entrega de bienes (terrenos) a efectos de dicho tributo, de acuerdo con lo establecido en los art. 8 y 9 de la Ley 37/1992; por cuanto tales transmisiones suponen la transmisión del poder de disposición sobre determinados inmuebles, que antes de ser cedidos eran propiedad de otras personas o entidades distintas del cesionario.

Tal entrega de bienes, efectuada por un Ayuntamiento mediante contraprestación en especie, estará sujeta al IVA, si dicho ente local tuviera los terrenos de los que proceden los referidos aprovechamientos afectos al desarrollo de actividades empresariales o profesionales, cuando los terrenos hubieran sido urbanizados por el Ayuntamiento o la operación determinase el ejercicio de una actividad empresarial en el sentido del art. 5 de la Ley 37/1992<sup>380</sup>.

Además, en determinados supuestos, cuando un Ayuntamiento tiene que adquirir un terreno calificado como sistema general, en vez de acudir a la expropiación, puede concertar permutas con los propietarios mediante convenios, y entregar en pago derechos de aprovechamiento urbanísticos. Sin embargo, en algunos casos el Tribunal Supremo<sup>381</sup> ha declarado aplicables a estas transmisiones las garantías expropiatorias de la Ley de Expropiación Forzosa, con el argumento de que se trata de negocios realizados *sub specie*

---

<sup>379</sup> Consulta de la DGT de 24 de octubre de 1997 (Nº V0011-97).

<sup>380</sup> Consulta de la DGT de 12 de abril de 1999 (Nº 0500-99).

<sup>381</sup> St. de 3 de noviembre de 1999, en relación con un convenio urbanístico de cesión gratuita y obligatoria de terrenos suscrito entre un particular y el Ayuntamiento con el propósito de evitar la expropiación.

*expropiationis, en base a la «contemplación de una operación expropiatoria, que, iniciada o no, constituye la base del negocio jurídico realizado».*

#### **4.- Enajenación de bienes por las Entidades locales.**

##### **a) Introducción.**

Las Corporaciones locales pueden enajenar y permutar sus bienes patrimoniales en los términos establecidos en el Capítulo V del RBEL. Igualmente el art. 104 del mencionado texto legal admite la posibilidad de que las Entidades Locales puedan ceder sus bienes patrimoniales.

Por tanto, habrá que ver cuando el ejercicio de esta facultad por parte de los entes locales supone una entrega de bienes a efectos de la legislación sobre IVA, y por tanto se trate de una operación sujeta al impuesto.

Tanto el art. 4.5 de la anterior Ley del IVA, Ley 30/1985, como el actual art. 4.2 de la actual Ley del IVA, Ley 37/1992, han recogido que las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional, se entenderán en todo caso realizadas en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional. Por otro lado, el art. 8 de la Ley 37/1992, califica las entregas de bienes como *«la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes».*

En primer lugar, hemos de tener en cuenta que, la sujeción al impuesto que se puede producir en estas operaciones, dependerá de que la Entidad local actúe como empresario o profesional, condición que en algunas ocasiones se otorgará *ope legis*<sup>382</sup>, y esta sujeción es independiente de la condición del adquirente, ya sea persona física o jurídica<sup>383</sup>. En segundo lugar, una vez que se ha determinado que se trata de una operación sujeta, habrá que ver si pueden ser objeto de aplicación alguna de las exenciones que se recogen en la Ley 37/1992.

Por tanto, las entregas de terrenos efectuadas por un Ayuntamiento, estarán sujetas al impuesto cuando se realicen en el desarrollo de una

---

<sup>382</sup> En la letra b) del apartado Dos del art. 4 Ley 37/1992 se recoge que *«se entenderán, en todo caso, realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

*...Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto».*

<sup>383</sup> Consulta de la DGT de 18 de febrero de 2000 (Nº 0256-00).

actividad empresarial por el mismo, en los términos establecidos por la legislación vigente.

**b) Criterios de sujeción al impuesto en la enajenación de bienes establecidos por la Dirección General de Tributos.**

La Dirección General de Tributos, en interpretación del art. 5 de la Ley 37/1992<sup>384</sup>, ha considerado reiteradamente que las entregas de parcelas o terrenos en general por entidades públicas se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial, y ello con independencia de la condición del adquirente, ya sean personas físicas o jurídicas; aunque estos criterios también resultan de aplicación cuando se trate de la transmisión de inmuebles distintos de terrenos<sup>385</sup>, en los siguientes supuestos<sup>386</sup>:

- Cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.
- Cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad.
- Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

A estos criterios vino a añadirse un cuarto supuesto, desde el momento en que se dictó la Resolución 2/2000 de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos<sup>387</sup>, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los

---

<sup>384</sup> Entre otras, Consulta de la DGT de 8 de mayo de 2002 (Nº 0699-02) donde una sociedad mercantil entrega una finca a un Ayuntamiento en virtud de una expropiación forzosa, recibiendo como justiprecio una parcela urbanizable. Igualmente la Consulta de la DGT de 28 de febrero de 2003 (Nº 0313-03).

<sup>385</sup> Consulta de la DGT de 6 de noviembre de 2007 (Nº V2356-07).

<sup>386</sup> Por el contrario, va a considerar que, si no se da alguno de estos supuestos, la operación no se encontraría sujeta a IVA –Consulta de 3 de febrero de 2004 (Nº 0108-04)-.

<sup>387</sup> Dicha Resolución señala, en su parte II, apartado tercero, que *«los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción»*.

Ayuntamientos efectuadas en virtud de los arts. 14 y 18 de la Ley 6/1998, obligación que actualmente se encuentra en el art. 16 del Texto Refundido aprobado por RDLeg. 2/2008.

Esta doctrina es asimismo aplicable a la transmisión de inmuebles distintos de los terrenos por parte de entidades públicas<sup>388</sup>.

Como ejemplo de aplicación podríamos tener en cuenta el caso de que el Ayuntamiento transmitiera terrenos para construir un mercado municipal, operación que la Dirección General de Tributos considera sujeta al impuesto<sup>389</sup>. Para aplicar los criterios fijados por la Dirección General de Tributos nos encontramos con un problema en las Entidades locales, desde el momento en que los inventarios municipales<sup>390</sup> no siempre están debidamente formados y actualizados, con lo que esto supone para conocer el modo de adquisición de los mismos y su adscripción a uno u otro servicio. Consciente el legislador de este problema, en la ICAL 2004 (Regla 16), además de recordar la necesidad de contar con un Inventario de bienes y derechos, en caso de que no existiera la necesaria coordinación entre este y la contabilidad, establece la obligación de formar un inventario específico donde se detalle individualizadamente el inmovilizado de la entidad.

La Dirección General de Tributos ha manifestado que se dan estas condiciones, para considerar que las operaciones realizadas por los Ayuntamientos se producen en el ejercicio de una actividad empresarial, en los supuestos que vamos a ver a continuación.

### **1. Inmuebles afectos a una actividad empresarial.**

Para determinar si los bienes están afectados a una actividad empresarial, en primer lugar hay que tener en cuenta que el art. 2 del RBEL clasifica los bienes de las Entidades locales en bienes de dominio público y bienes patrimoniales. Los bienes de dominio público no son enajenables, por lo que sólo pueden ser objeto de venta los bienes patrimoniales, que a tenor del art. 6 del citado Reglamento, son los que siendo propiedad de una Entidad local, no estén destinados a un uso público ni afectados a algún servicio público, y puedan constituir fuente de ingresos para el erario de la entidad.

---

<sup>388</sup> Así se indica en Contestación a Consulta de 20 de septiembre de 2004 (Nº 1740-04), donde se plantea la enajenación de dos casas, un gallinero y un garaje, o la Consulta de 3 de febrero de 2004 (Nº 0108-04), en referencia a la enajenación de viviendas y locales de negocio.

<sup>389</sup> Consulta de la DGT de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2258-03).

<sup>390</sup> En el art. 17 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales se establece la obligación de las Corporaciones locales de formar un inventario de todos sus bienes y derechos, y el art. 33 del mencionado texto legal recoge la obligación de rectificar anualmente el mismo.

En segundo lugar, para que se conviertan en bienes patrimoniales, se requiere un expediente de alteración de la calificación jurídica de los mismos, teniendo en cuenta que el art. 8, apartado 4 del RBEL, determina que dicha alteración se producirá automáticamente en una serie de casos, entre los que se encuentra la aprobación definitiva de los planes de ordenación urbana y de los proyectos de obras y servicios. En el supuesto de que una parcela, previamente declarada de dominio público, adquiera la condición de bien patrimonial de forma automática; la Dirección General de Tributos entiende que dicha parcela no procede de ningún patrimonio empresarial, ya que con anterioridad a la nueva calificación era un bien de dominio público<sup>391</sup>.

El criterio que defendió la Dirección General de Tributos en su Consulta de 27 de febrero de 1998, fue considerar que la enajenación de bienes de propios no se encontraba sujeta al IVA, al no reunir los requisitos exigidos para ello establecidos en los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992; dada la naturaleza de los bienes, cabe entender que los mismos no se entienden afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional por parte de la entidad pública transmitente. Por tanto, dicha operación se encontraba sujeta al concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, de acuerdo con el art. 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de dicho impuesto, siendo sujeto pasivo el adquirente del bien.

Ahora bien, la Dirección General de Tributos ha considerado igualmente el tiempo transcurrido entre que el bien se encontraba afecto y el momento en que se produce la transmisión, para considerar que si ha transcurrido un tiempo considerable desde el cese de la utilización del inmueble en actividades empresariales, el bien ha dejado de formar parte del patrimonio empresarial y la operación no se consideraría sujeta al impuesto<sup>392</sup>. Un supuesto en que se ha determinado que los terrenos se utilizaban por un Ayuntamiento en el ejercicio de sus actividades empresariales, es el de la enajenación de un edificio dedicado a actividades escolares<sup>393</sup>.

## **2. Transmisión de parcelas cuando los terrenos hubiesen sido urbanizados por la Entidad local.**

En estos supuestos, teniendo en cuenta que el art. 5.Dos de la Ley 37/1992 otorga el carácter de empresario a quien efectúe la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones, y

---

<sup>391</sup> Consulta de la DGT de 29 de octubre de 2002 (Nº 1620-02).

<sup>392</sup> Consulta de la DGT de 6 de noviembre de 2007 (Nº V2356-07) respecto a la venta por un Ayuntamiento de un inmueble que se utilizó para la actividad de matadero, pero que desde mediados de la década de los setenta ha sido utilizado como almacén municipal.

<sup>393</sup> Consulta de la DGT de 18 de marzo de 1999 (Nº V0008-99).



siempre que su destino sea la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, la enajenación de los terrenos está sujeta al impuesto<sup>394</sup>.

Además, hay que tener en cuenta que, aunque el terreno no hubiera adquirido la condición de solar, en cuyo caso podría ser objeto de aplicación la exención recogida en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992; se determinaría igualmente la sujeción al impuesto cuando los terrenos se encuentren “en curso de urbanización”, ya que el artículo mencionado excluye expresamente de la aplicación de la exención los terrenos que hayan sido urbanizados o se encuentren en curso de urbanización realizada por el promotor de la urbanización, siendo en este caso el Ayuntamiento<sup>395</sup>.

### **3. Transmisiones que constituyen el ejercicio de una actividad empresarial.**

La Dirección General de Tributos se planteó, para la calificación de una operación de enajenación susceptible de aplicación del IVA<sup>396</sup>, que las ventas se produjeran con carácter “ocasional” o de forma “continuada”, en cuyo caso sí estaríamos ante el ejercicio de una actividad empresarial. En el mismo sentido se manifestó el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>397</sup>, donde determinaba la sujeción al IVA por la enajenación de terrenos al darse los requisitos de “habitualidad” y “contraprestación”, siempre que esta no tuviese carácter tributario.

### **4. Enajenación de terrenos previamente adquiridos por cumplimiento de deberes urbanísticos.**

Aunque la adquisición de este tipo de terrenos se desarrolla más ampliamente en el epígrafe destinado a la actividad urbanizadora de las Entidades locales, vamos a resumir la situación existente.

---

<sup>394</sup> Consulta de la DGT de 8 de octubre de 2004 (Nº 1881-04).

<sup>395</sup> Consulta de la DGT de 20 de enero de 1998.

<sup>396</sup> En este sentido la Consulta no vinculante de 12 de junio de 1989, que tras señalar que las entregas de terrenos por los Ayuntamientos en el ejercicio de su actividad empresarial (mediante precio y habitualidad), son operaciones sujetas a IVA, concluye diciendo que, por el contrario, no están sujetas a IVA las entregas de terrenos efectuadas por el Ayuntamiento al margen y con independencia del ejercicio de sus actividades empresariales, cualquiera que sea la contraprestación. En el mismo sentido, Consultas de la DGT de 10 de junio y de 12 de noviembre de 1996.

<sup>397</sup> Resolución de 9 de mayo de 1996, que toma como punto de partida el considerar que a los solos efectos del IVA, los Ayuntamientos, como entidades territoriales del Estado, son empresas, y partiendo del art. 9 de la anterior Ley General Tributaria, que otorgaba a la ley propia de cada tributo preeminencia sobre las disposiciones generales del Derecho Administrativo.

#### **4.1 Regulación anterior a la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos.**

Con anterioridad a la Resolución 2/2000 de 22 de diciembre, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los arts. 14 y 18 de la Ley 6/1998; las entregas de terrenos efectuadas por los Ayuntamientos estaban sujetas al impuesto, cuando los mismos actuaban en relación con dicha entrega como empresario o profesional, al producirse en el desarrollo de una actividad empresarial, entendiéndose la Dirección General de Tributos<sup>398</sup> que el ejercicio de dicha actividad se producía en los casos vistos anteriormente, es decir, cuando los terrenos transmitidos estuviesen afectos a una actividad de carácter empresarial o profesional, cuando hubiesen sido urbanizados por el Ayuntamiento o porque la transmisión determinase el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en el sentido descrito por el art. 5, apartado Dos, de la Ley 37/1992. Por tanto, solo si se efectuaba cumpliéndose alguno de estos requisitos, la operación estaba sujeta al impuesto.

#### **4.2 Sujeción tras la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos.**

A partir de la Resolución 2/2000, la transmisión por parte de los Ayuntamientos de los terrenos resultantes del proceso de urbanización está sujeta al IVA, por tratarse de terrenos que forman parte de un patrimonio empresarial; considerando la actuación de los mismos como una actuación efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial (art. 5 de la Ley 37/1992) dirigida a la intervención en el mercado, y al objeto de evitar las graves distorsiones de la competencia que la posible no sujeción de la misma puede implicar.

Por tanto, las transmisiones, en cuanto tengan por objeto terrenos edificables, bien sea por tener la condición de solares, bien por disponer de la correspondiente licencia administrativa de edificación, quedan fuera de la exención que se regula en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, siendo, por tanto, preceptiva la repercusión del citado tributo. El tipo impositivo del IVA aplicable a las operaciones sujetas es el general del impuesto, es decir, el 16 por ciento<sup>399</sup>.

---

<sup>398</sup> Consulta de la DGT de 9 de marzo de 1999 (Nº 0293-99) donde el consultante adquiere terrenos de uso residencial por subasta a un Ayuntamiento, con renuncia por parte de éste a la exención en el IVA. En el mismo sentido, Consulta de la DGT de 11 de junio de 1997 (Nº 1570-97).

<sup>399</sup> En este sentido, numerosas Contestaciones a Consultas de la DGT, como la de 5 de junio de 2002 (Nº V0022-02).

### **c) Enajenación de terrenos a sociedades íntegramente municipales.**

Este supuesto no presenta ninguna peculiaridad al efecto, por lo que la Dirección General de Tributos considera que se trata de una operación sujeta al IVA cuando el bien forme parte del patrimonio empresarial de la Entidad local<sup>400</sup>. En el supuesto de que la operación estuviera exenta (por ejemplo por la naturaleza de los terrenos) se gravaría por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y no se produciría la sujeción a Actos Jurídicos Documentados. Únicamente podríamos plantearnos un problema en la valoración, ya que la base imponible está constituida por el valor normal de mercado, por entender que en estos supuestos existe vinculación entre las partes, de acuerdo con el art. 79.Cinco de la Ley 37/1992.

### **d) Conclusiones.**

La sujeción al IVA dependerá de la naturaleza del bien a transmitir, pudiendo distinguir las siguientes clases de operaciones:

1. La transmisión de los terrenos resultantes del proceso de urbanización está sujeta al IVA, sin perjuicio de la posibilidad de exención que se apuntó anteriormente.
2. La transmisión de terrenos edificables (solares, terrenos aptos para la edificación y suelo urbano<sup>401</sup>) es una operación sujeta y no exenta de IVA<sup>402</sup>.
3. La entrega de terrenos rústicos está sujeta y exenta de IVA.
4. Los terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, es una operación sujeta y exenta de IVA.

## **5.- Cesión gratuita de bienes por las Entidades locales.**

### **a) Introducción.**

El art. 109 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, admite la posibilidad de que los entes locales puedan ceder sus bienes patrimoniales<sup>403</sup>,

---

<sup>400</sup> Consulta de la DGT de 7 de octubre de 1992.

<sup>401</sup> Consulta de la DGT de 5 de mayo de 1997 (Nº 0929-97).

<sup>402</sup> Contestación de la DGT de 12 de junio de 2001 (Nº 1161-01).

<sup>403</sup> En concreto, en su párrafo 2º recoge: «*Los bienes inmuebles patrimoniales no podrán cederse gratuitamente sino a Entidades o instituciones públicas para fines que redunden en beneficio de los habitantes del término municipal, así como a las instituciones privadas de interés público sin ánimo de*

a diferencia de lo que sucede con los bienes de dominio público y los comunales, cuya regulación establece el principio de inalienabilidad de los mismos. La posibilidad de que se produzca la cesión comprende, tanto la de transmitir el dominio del bien, como la de constituir solamente derechos reales limitados sobre el mismo.

### **b) Sujeción al impuesto de las transmisiones realizadas a las sociedades mercantiles locales.**

Con carácter previo, hemos de tener en cuenta que la doctrina<sup>404</sup> ha cuestionado la posibilidad de que las Entidades locales realicen este tipo de cesiones gratuitas a sus sociedades mercantiles, puesto que son contrarias al principio de libertad de empresa y libertad de mercado, y a la normativa sobre libre competencia, en relación especialmente con la cesión gratuita de solares municipales a dichas empresas para la edificación de viviendas de promoción oficial, en base a la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>405</sup>. Como ha recogido dicha jurisprudencia, dentro de las entidades públicas a las que cabe realizar la cesión para fines que “redundan en beneficio de los habitantes”, no pueden figurar las empresas privadas de capital municipal ordenadas a la gestión directa de los servicios municipales de promoción de la vivienda. Igualmente la doctrina indica que “la huida del Derecho Administrativo y el sometimiento al Derecho privado, no puede considerarse una justificación de un trato privilegiado por parte de los poderes públicos para las empresas mercantiles municipales, ya que se las obliga a actuar en condiciones de libre competencia”. Sin embargo, el Tribunal de Defensa de la Competencia<sup>406</sup> no ha

---

*lucro*».

<sup>404</sup> MARTÍN PÉREZ, P. A.: “Cesión gratuita de solares de propiedad municipal a Entidad Mercantil Municipal”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 8. 2003, donde realiza comentarios a la St. del TS de 26 de febrero de 2002.

<sup>405</sup> En todo caso, la St. del TS de 26 de febrero de 2002 no es concluyente, ya que, por un lado, casa y anula la St. del TSJ de Andalucía de 16 de enero de 1996, y por otro, desestima el recurso interpuesto por la Unión Provincial de Empresarios de la Construcción de Huelva. A estos efectos, estima el motivo alegado de que el Ayuntamiento había desequilibrado la balanza de mercado a su favor, creando un grave problema al sector privado, puesto que después de ofrecer el solar a precios astronómicos a la iniciativa privada, los cedía gratuitamente a la empresa de capital íntegramente municipal. Basa su argumento en que se había tratado de «una decisión económica encaminada a favorecer a una empresa privada de capital municipal de manera injustificable a tenor de las circunstancias del mercado o insoslayable a tenor de las exigencias del ejercicio de las competencias municipales» (Fundamento de Derecho Noveno). Además añade «la sentencia de instancia proclama la coexistencia de los sectores público y privado de la economía, pero no es admisible que deduzca directamente de la misma, sin más matizaciones, que las empresas municipales pueden obtener beneficios de los entes locales de que dependen sin más cortapisa que el cumplimiento de los requisitos formales para disponer de los bienes o recursos municipales.» (Fundamento Jurídico Undécimo). En general, en esta St. si bien se estima la mayoría de los motivos alegados por la parte recurrente, no estima sus alegaciones puesto que no prueba que realmente la empresa ofrezca precios más bajos que suponga una alteración de la libre competencia.

<sup>406</sup> En Resolución de 20 de julio de 1998 donde varios Ayuntamientos cedían suelo gratis para la construcción de viviendas de protección oficial.

determinado la existencia de ninguna actuación contraria a la Ley de Defensa de la Competencia, al configurar la operación como una ayuda pública concedida por los Ayuntamientos, ayudas públicas que no están prohibidas por la Ley citada ni por el ordenamiento comunitario europeo. A favor de estas cesiones existe otra jurisprudencia<sup>407</sup>, que defiende que no existe una gestión indirecta porque se lleve a cabo por una sociedad municipal, sino que la actividad es realizada por la propia Corporación.

### **1. Situación anterior.**

Estas cesiones pueden producirse como consecuencia de meros actos de liberalidad, o con objeto de la constitución o ampliación del capital social de las mencionadas entidades. Este último supuesto va a ser objeto de desarrollo en el epígrafe dedicado a la sujeción al impuesto de las operaciones societarias realizadas por las Entidades locales, por lo que nos centraremos en el primer supuesto.

En un primer momento<sup>408</sup>, la Dirección General de Tributos venía considerando que las entregas de terrenos se encontraban sujetas cuando la Entidad local las entregara en el desarrollo de una actividad empresarial, teniendo en cuenta los criterios establecidos a estos efectos por dicho Centro directivo; aunque en los últimos tiempos se ha producido un cambio en su planteamiento.

La Dirección General de Tributos consideraba que la entrega de terrenos efectuada por una entidad pública, se realizaba en el ejercicio de una actividad empresarial en los supuestos vistos anteriormente para la enajenación de bienes.

En cuanto a la consideración de que la entrega se hiciera gratuitamente, la Dirección General de Tributos consideraba que<sup>409</sup> *«es difícil admitir sin más la gratuidad de dicha operación, ya que los terrenos que se entregan van a determinar un mayor valor del patrimonio de la entidad receptora de los mismos y, por consiguiente, un mayor valor liquidativo de la participación de la que es titular el Ayuntamiento»*. Por tanto, consideraba que en estos supuestos, no se estaba realizando una operación sin contraprestación, de las que el art. 7.8 de la Ley 37/1992 considera no sujetas al impuesto cuando se realizan por entes públicos. Más al contrario, se trataba de una operación efectuada con contraprestación, la cual venía determinada por el mayor valor en el patrimonio

---

<sup>407</sup> St. del TSJ de Extremadura de 12 de mayo de 1999.

<sup>408</sup> Consultas de 20 de junio de 1997 (Nº 1301-97) y 4 de marzo de 2004 (Nº 0500-04).

<sup>409</sup> Consulta de la DGT de 2 de junio de 2004 respecto a un Ayuntamiento que realiza cesiones gratuitas de suelo urbano apto para edificar viviendas y naves a una sociedad municipal de la que es titular del 100% de su capital social.

de la entidad destinataria de la operación.

En caso de que se determinara la realización de una operación sujeta, estaríamos ante un autoconsumo de bienes. La base imponible de la entrega se determinaba de acuerdo con lo dispuesto en el art. 79.Tres de la Ley 37/1992 (que es objeto de estudio en el epígrafe dedicado a la base imponible en los supuestos de autoconsumo y transferencias de bienes), debiendo repercutirse el impuesto sobre la persona destinataria de la operación. Por tanto, podemos concluir que en estos supuestos estaríamos ante una operación sujeta, con independencia de la posibilidad de aplicar las exenciones que se recogen en la Ley.

En este supuesto, además<sup>410</sup>, se producía la sujeción a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD, como si se produjera a título oneroso y se encontrara sujeta y no exenta de IVA.

El hecho de encontrarnos ante una operación sujeta, determinaría consecuencias en el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por una sociedad municipal por las entregas de terrenos; a este respecto el art. 99, apartado Dos de la Ley 37/1992, declara que las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.

Si el destino de los terrenos fuera la construcción de viviendas para su alquiler, de acuerdo con el art. 20, apartado Uno, nº 23 de la actual Ley del IVA, el arrendamiento de viviendas se trataría como una operación sujeta pero exenta a efectos de IVA. Por tanto, según los arts. 92 y 94 de la Ley citada, no serán deducibles las cuotas soportadas por una sociedad municipal, en relación a los terrenos entregados por un Ayuntamiento, puesto que dichos terrenos se dedicarán a la realización de operaciones sujetas y exentas a efectos del IVA que no originan el derecho a la deducción de dichas cuotas.

Una vez determinada la realización de una actividad de carácter empresarial, no supone obstáculo para que la operación quede sujeta al impuesto, el hecho de que dicha entrega se haga de forma gratuita; ya que el art. 9.1.b) de la Ley 37/1992 asimila a las operaciones efectuadas a título oneroso, aquéllas que se realicen a título gratuito y consistan en la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo<sup>411</sup>; luego cualquier cesión gratuita que realice un Ayuntamiento, es una operación sujeta y no exenta al IVA<sup>412</sup>.

---

<sup>410</sup> Consulta de la DGT de 7 de octubre de 1992.

<sup>411</sup> Lo que ocurriría si un Ayuntamiento cede gratuitamente terrenos adquiridos en cumplimiento de las obligaciones de cesión obligatoria que se recoge en el Texto Refundido de la Ley del Suelo.

<sup>412</sup> Existen numerosas Consultas de la DGT donde se refleja esta postura, aunque dicha cesión se produzca a favor de asociaciones sin ánimo de lucro o benéficas -Consulta de 12 de junio de 2001 (Nº

En todo caso podría resultar de aplicación alguna exención, bien porque se recoja en el art. 20 de la Ley 37/1992, o bien en tratados internacionales ratificados por España<sup>413</sup>, de los que podían resultar beneficiarias determinadas entidades religiosas cuando cumplieran una serie de requisitos<sup>414</sup>, respecto de los impuestos de transmisiones patrimoniales y del IVA, lo cual es objeto de estudio en el epígrafe destinado a la Iglesia Católica y el IVA, aunque actualmente dicha exención ya no resulta de aplicación.

## 2. Situación actual.

La doctrina ha criticado la postura que venía defendiendo la Dirección General de Tributos<sup>415</sup> en cuanto a la existencia de una contraprestación por la realización de estas operaciones, ya que de acuerdo con el concepto de contraprestación que actualmente recoge la Directiva 2006/112/CE, exige la existencia de un sujeto obligado jurídicamente a realizar una prestación a favor del que ha efectuado la entrega de bienes o prestación de servicios. Si bien es cierto que el Ayuntamiento ve revalorizada su participación en la sociedad, esto se produce como un efecto indirecto de la propia cesión.

En este sentido, se ha producido un cambio en el criterio recogido por la Dirección General de Tributos en base a un doble argumento. Así, la Consulta de 25 de febrero de 2005<sup>416</sup>, ha recogido que no estaría sujeta la cesión por realizarse en el ámbito de una función pública, de acuerdo con la actual Directiva 2006/112/CE, y por otro lado, en aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992, al tratarse de una operación sin contraprestación.

---

1161-01)- o a una entidad religiosa –Consulta de 17 de septiembre de 2003 (Nº 1333-03) -.

<sup>413</sup> En este sentido, el apartado Dos del art. 2 de la Ley 37/1992, preceptúa que en la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados Internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

<sup>414</sup> A este respecto, el Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, firmado el 3 de enero de 1979, estableció en el artículo IV, apartado 1, letra c) que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a la exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad. Ahora bien, la revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica regulado en la Disposición Adicional Decimotava de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2007, conlleva la renuncia expresa por parte de la Iglesia Católica a los mencionados beneficios fiscales relativos al IVA.

<sup>415</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El IVA y las entregas gratuitas de terrenos a las sociedades de gestión urbanística”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 13. 2006.

<sup>416</sup> En esta Consulta se planteaba la cesión gratuita a favor de una empresa pública para la construcción de viviendas de promoción pública. Este criterio ha sido reiterado en las Consultas de 3 de marzo y 19 de enero de 2006 donde se recoge la cesión por un Ayuntamiento de terrenos, del patrimonio municipal del suelo, de bienes patrimoniales y de suelo dotacional a una Entidad Pública Empresarial.

Sin embargo, lo que se plantea en la Consulta citada es su condición de subvención al objeto de integrar dicha cesión en la base imponible, por considerarla una subvención vinculada al precio de las operaciones. En estos supuestos, considera que tiene esta condición, cuando los bienes son enajenados posteriormente por el beneficiario mediante precio a terceros<sup>417</sup>.

Ahora bien, la doctrina ha criticado<sup>418</sup> que estas entregas tengan la condición de subvención en especie, dado que en el art. 2 de la Ley 38/2003 General de Subvenciones se consideran como tales únicamente a las disposiciones dinerarias, pero no prevé la posibilidad de que existan subvenciones en especie. En todo caso, teniendo en cuenta que el IVA es un tributo armonizado, se podría entender el concepto de subvención comunitario como cualquier ayuda económica entregada por los entes públicos para la realización de una determinada actividad, y con esta interpretación se incluiría en la base imponible del impuesto.

En todo caso, teniendo en cuenta los requisitos exigidos por el art. 78.Dos.3 de la Ley 37/1992 para considerar que una subvención se encuentra vinculada al precio, no se daría el requisito de que la cantidad de terrenos que se entreguen se determine con carácter previo, en función de las viviendas que se pretenden construir. Pero a este respecto, la Dirección General de Tributos hace una interpretación extensiva, en función de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>419</sup>, en base a que deben interpretarse con flexibilidad los requisitos de que la subvención sea proporcional a la cantidad de bienes entregados o de los servicios prestados, y que el cálculo se realice con anterioridad a la realización del hecho imponible, sin que sea necesario conocer el importe exacto de la subvención. A estos efectos, compartimos la opinión de que, dado que dicha entrega va a afectar al precio de las viviendas, se integre en la base imponible, pero previamente debería de modificarse el art. 78 de la Ley del Impuesto, y no acudiendo a los cambios de criterio de la Dirección General de Tributos<sup>420</sup>.

---

<sup>417</sup> Es decir, estaría sujeta la operación de cesión de terrenos tanto a entidades de Derecho público como a entes privados, con destino a la construcción de viviendas de promoción pública en régimen de venta, no así cuando estas viviendas se dedican a régimen de alquiler o se trata de suelo dotacional para la construcción de hospitales, colegios, bibliotecas, centros asistenciales o cualquier otro análogo –Consulta de 19 de enero de 2006–.

<sup>418</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El IVA y las entregas gratuitas...”; *cit.*

<sup>419</sup> En concreto, St. de 22 de noviembre de 2001, Asunto C-184/00, *ASBL Office des produits wallons*.

<sup>420</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “El IVA y las entregas gratuitas...”; *cit.* (pág. 3 de la versión electrónica) además plantea que se puede estar produciendo una “posible reacción de la Administración española ante la desaparición de la norma de inclusión de las subvenciones en la prorrata. Dicha reacción pasa por una ampliación del concepto de subvención vinculada directamente al precio. Pero hay que estar atentos frente a dicha interpretación extensiva, que puede estar justificada en este caso pero no en otros. Sobre todo, si tenemos en cuenta que el legislador ha renunciado a utilizar la Ley 3/2006 para llevar a cabo dicha ampliación, mediante una modificación del precepto, lo que fue planteado durante su



### **c) Cesiones gratuitas a otras Administraciones públicas.**

La Dirección General de Tributos ha considerado de aplicación a estos supuestos la no sujeción del art. 7.8 de la Ley 37/1992 para determinar que la operación no quedaba gravada por el impuesto<sup>421</sup>, incluso cuando se realicen a sociedades mercantiles que dependan de las mismas<sup>422</sup>.

### **d) Cesiones gratuitas a otras entidades.**

Respecto a las entregas gratuitas de terrenos a asociaciones de carácter benéfico, la Dirección General de Tributos ha considerado su sujeción al impuesto<sup>423</sup>, en aplicación del art. 9.1.b) de la Ley 37/1992. Ahora bien, teniendo en cuenta el cambio que se ha producido en la doctrina del Centro directivo respecto a la entrega gratuita de terrenos a las sociedades municipales, podemos plantearnos que en este supuesto, es aplicable igualmente dicha doctrina, y no se entenderían sujetas si no se realiza una actividad empresarial y se realiza al amparo del art. 7.8 de la Ley 37/1992.

Además, tratándose de una actividad empresarial, podemos destacar que hasta el año 2007 podría resultar de aplicación la exención relativa a la Iglesia Católica, que sin embargo ha desaparecido en la actualidad, por lo que nos remitimos al epígrafe correspondiente a las entregas de bienes realizadas a la Iglesia Católica.

## **6.- Operaciones societarias realizadas por las Entidades locales.**

### **a) Constitución o ampliación del capital social.**

La constitución o ampliación del capital social de las sociedades creadas por las Entidades locales puede hacerse mediante una aportación dineraria o *in natura*.

#### **1. Aportaciones dinerarias.**

Las cantidades de dinero entregadas por un Ayuntamiento como aportación al capital social de una sociedad mercantil, constituida con arreglo a

---

tramitación parlamentaria”.

<sup>421</sup> Consulta de 4 de febrero de 2002 (Nº 0150-02), respecto a la cesión de terrenos por un Ayuntamiento a la Comunidad Autónoma para la construcción de un Instituto de Enseñanza, cesión que se realiza de forma gratuita y obligatoria.

<sup>422</sup> Consulta de 6 de mayo de 2008 (Nº V0905-08).

<sup>423</sup> Consulta de la DGT de 12 de junio de 2001 (Nº 1161-01).

Derecho, y de la que es socio único, no constituye operación sujeta al IVA, de conformidad con lo previsto en el apartado 12º del art. 7 de la Ley del impuesto<sup>424</sup>, aunque sí está gravada por el ITPyAJD.

En este sentido la sujeción de la operación al ITPyAJD, deriva del art. 19.1.1º del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD, que dispone que son operaciones societarias sujetas la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades. El art. 23.a) del mismo Texto Refundido determina que estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente, y cualquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: *«en la constitución, aumento de capital, fusión, escisión, traslado de sede de dirección efectiva o domicilio social y aportaciones de los socios para reponer pérdidas, la sociedad»*.

El art. 25.1 de dicho cuerpo legal establece que en la constitución y aumento de capital de sociedades que limiten de alguna manera la responsabilidad de los socios, la base imponible coincidirá con el importe nominal en que aquel quede fijado inicialmente o ampliado con adición de las primas de emisión, en su caso, exigidas. Por último, el art. 26 señala que la cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.

## **2. Entregas no dinerarias.**

También se admite la aportación no dineraria para la constitución de sociedades (que si bien se refieren a las sociedades mixtas se puede extender a las sociedades íntegramente locales), en virtud de lo dispuesto en el art. 104.1 del RDLeg. 781/1986 y 109.1 del RSCL, siempre que el bien aportado sea valorable, convertible en dinero y susceptible de ser llevado al balance. A estos efectos, respecto a si dicha aportación juega con las mismas garantías de valoración de las aportaciones que se plantean en la legislación mercantil; la doctrina se lo ha cuestionado<sup>425</sup>, como son la valoración por expertos independientes en el art. 38 del TRLSA y la responsabilidad del socio por la

---

<sup>424</sup> Consulta de 13 de diciembre de 2001 (Nº 2222-01), en relación a un Ayuntamiento que está formalizando la creación de una Sociedad mercantil municipal, del que es único partícipe. La finalidad de la sociedad es la promoción y gestión del suelo con fines industriales y agropecuarios. El Ayuntamiento aportará el capital que mayoritariamente procederá de ayudas de distintas Administraciones públicas. Las ayudas se destinarán a la adquisición y urbanización de terrenos para creación de suelo industrial.

<sup>425</sup> SOSA WAGNER, F.: “La sociedad mixta como forma de gestión de los servicios locales”; *Revista de Estudios Locales*, nº 87. 2005, (pág. 46) ha recogido la postura de ALBI y ABELLÁN que defienden que la valoración hecha por la Administración pública de estas aportaciones no es revisable ni a instancia de los administradores ni de los socios, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 36 y siguientes del TRLSA. Los mercantilistas, por el contrario, han discrepado por tratarse de un derecho inderogable. Asimismo, recoge (pág. 47) que RUIZ OJEDA destaca que en este ámbito se producen distorsiones, pues la valoración se va a determinar en el propio procedimiento de contratación, que es uno de los conceptos sobre los que los licitadores han de pronunciarse, constituyendo un criterio para la adjudicación.

integridad de las mismas, en los arts. 39 del TRLSA y 21 de la LSRL.

Estas aportaciones pueden ser tanto en terrenos como en instalaciones, equipamientos o numerario (art. 104.3 del RDLeg. 781/1986). En cuanto a la posibilidad de aportar bienes de dominio público por tener el carácter de inalienables e inembargables, dicha posibilidad ha sido negada por la Dirección General de Registros y del Notariado<sup>426</sup> y por diversos pronunciamientos del Tribunal de Cuentas. Además, las sociedades se van a regir básicamente por el Derecho privado, normativa que no es aplicable a este tipo de bienes por la naturaleza singular del régimen de Derecho público típico de los bienes de dominio público. En estos supuestos, solo cabría la cesión del uso de los mismos<sup>427</sup>.

Este supuesto ha sido planteado a la Dirección General de Tributos, al objeto de considerar si en estos supuestos estamos ante una entrega de bienes, por tanto sujeta al IVA<sup>428</sup>.

En primer lugar, la Dirección General de Tributos<sup>429</sup> parte de que el Ayuntamiento esté realizando una actividad empresarial o profesional, por lo que habría que estar a la naturaleza del terreno y a las actividades que la Entidad local podría haber realizado sobre los mismos, de acuerdo con los criterios que se han expuesto en el epígrafe dedicado a las entregas de terrenos por las Entidades locales. En el supuesto de que nos encontráramos ante el ejercicio de una actividad empresarial por las Entidades locales, y en el caso, como el que resulta objeto de estudio, de que dicha entrega se hiciera, en principio de forma gratuita; la Dirección General de Tributos mantenía que era difícil admitir sin más la falta de onerosidad de dicha operación, ya que los terrenos que se entregaban iban a determinar un mayor valor del patrimonio de la entidad receptora de los mismos y, por consiguiente, un mayor valor liquidativo de la participación de la que era titular el consultante. En consecuencia con lo anterior, no cabía entender que se estaba realizando una operación sin contraprestación de las que el art. 7.8 de la Ley 37/1992 consideraba no sujetas al impuesto cuando se realizaba por entes públicos. Antes bien, se trata de una operación efectuada con contraprestación, la cual venía dada precisamente por el mayor valor en el patrimonio de la entidad destinataria de la operación, y por ello la base imponible de la entrega sería el

---

<sup>426</sup> En su Resolución de fecha 12 de septiembre de 1995 respecto a la aportación de este tipo de bienes a una empresa municipal de aguas de Las Palmas.

<sup>427</sup> Posibilidad que admite el TRLSA, en cuyo art. 36.2 se recoge que las aportaciones de bienes se realizará a título de dominio *«salvo que expresamente se estipule de otro modo»*.

<sup>428</sup> La posibilidad de ampliaciones de capital mediante entregas no dinerarias se contiene en el art. 73.2 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada y 151.2 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

<sup>429</sup> Consultas de 4 de febrero de 2002 (Nº 0150-02) y 16 de julio de 2003 (Nº 1001-03).

valor de mercado de los terrenos a la fecha de la misma, debiendo repercutirse el impuesto sobre la destinataria de la operación. Todo ello sin perjuicio de la aplicación de alguna de las exenciones recogidas en el art. 20 de la Ley del impuesto.

En la actualidad, sin embargo, la Dirección General de Tributos va a recoger que la emisión de acciones no constituye ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del art. 4 de la Ley 37/1992, razón por la que la operación no estaba sujeta al impuesto<sup>430</sup>.

En cuanto a la tributación en el ITPyAJD, de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>431</sup>, la ampliación de capital que efectúe una empresa municipal por recibir un solar, en concepto de aportación no dineraria, está sujeta al gravamen por la modalidad de Operaciones Societarias del ITPyAJD, al tipo del 1 por ciento, del que será sujeto pasivo al soportar dicho impuesto la sociedad, estando constituida la base imponible por el importe nominal de la ampliación (incluyendo en su caso la prima de emisión).

La sujeción a la modalidad de Operaciones Societarias impedirá la sujeción de la escritura pública en que se formalice la ampliación de capital a la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, por faltar uno de los requisitos del art. 31.2 del Texto Refundido; pero no la posible sujeción al IVA, que no es incompatible con la citada modalidad de Operaciones Societarias.

#### **b) Fusiones y escisiones.**

En el supuesto de que una Entidad local, por motivos de organización<sup>432</sup>, determinara la necesidad de fusionar varias de sus sociedades locales o de escindir una rama de actividad, con objeto de agregarla a otra o crear una nueva sociedad; resultará de aplicación el supuesto de no sujeción recogido en el art. 7.1.b) de la Ley 37/1992, que es objeto de estudio en el epígrafe dedicado a las operaciones no sujetas. Además, la realización de estas operaciones goza de la exención establecida en el art. 45.I.B.10 del Texto

---

<sup>430</sup> Así se recoge en la Consulta de 18 de enero de 2006, en relación a una sociedad íntegramente participada por el Principado de Asturias, recogiendo la St. del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 26 de mayo de 2005, Asunto C-465/03, *Kretztechnik*.

<sup>431</sup> Consulta de 24 de octubre de 2006 (Nº V2139-06) respecto a la cesión de un solar para la construcción de viviendas de protección pública.

<sup>432</sup> Ya que el art. 96.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que «no se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo –en referencia al Capítulo VIII del Título VII– cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal».

Refundido del ITPyAJD<sup>433</sup> respecto a las operaciones de fusión y escisión reguladas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

### **c) Reducción y disoluciones de sociedades.**

Tal y como vimos anteriormente, la reducción y disolución de sociedades, de acuerdo con el art. 19 del Texto Refundido del ITPyAJD, están sujetas a la modalidad de Operaciones Societarias del referido impuesto, siendo sujeto pasivo de la mencionada operación, en virtud del art. 23 b), «*en la disolución de sociedades y reducción de capital social, los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos*». Por tanto, cuando se produzca una reducción de capital de una sociedad íntegramente local, el sujeto pasivo será la Entidad local, aunque el art. 45.I.A.a) establece una exención de carácter subjetiva respecto a los entes locales.

Ahora bien, si la empresa que reduce su capital social<sup>434</sup> fuese otra en la que tuviese participación una entidad mercantil local, en este supuesto sí vendría obligada a satisfacer el tributo, pues como vimos en el epígrafe dedicado a las relaciones entre el IVA y el ITPyAJD, a las empresas locales no les alcanza la exención subjetiva que se establece para las Administraciones públicas. En este supuesto, sería sujeto pasivo del impuesto, a título de contribuyente, la empresa local, por los bienes y derechos recibidos en las citadas operaciones, constituyendo la base imponible el valor real de dichos bienes y derechos, sin deducción de gastos y deudas.

En todo caso, como ha señalado la Dirección General de Tributos<sup>435</sup>, el hecho imponible existe aunque no se produzca la entrega de bienes o derechos, y en estos supuestos, por tanto, ante la inexistencia de base imponible, no se puede girar la correspondiente liquidación. En este sentido se ha manifestado esta Dirección General en Resolución de 25 de enero de 1985, en la que se especifica que la reducción de capital para compensar pérdidas, sin devolución de elementos patrimoniales a los socios, está sujeta a la modalidad de Operaciones Societarias con base imponible cero, por lo que no puede sujetarse a las otras modalidades del impuesto.

---

<sup>433</sup> Tal y como también se ha establecido para la aplicación del art. 7.1.b) de la Ley 37/1992, las referencias a la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, en virtud del número 2 de la Disposición Adicional Segunda del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que las referencias que los arts. 21 y 45.I.B.10 de la Ley del ITPyAJD hacen a las definiciones de fusión y escisión de la Ley 29/1991, se entenderán hechas al art. 83, apartados 1, 2, 3 y 5 y al art. 94 de dicha Ley, y las referencias al régimen especial del Título I de la Ley 29/1991 se entenderán hechas al Capítulo VIII del Título VII de la misma.

<sup>434</sup> Posibilidad contemplada, respecto a la devolución de aportaciones a los socios en el art. 80 de la Ley 2/1995 de Responsabilidad Limitada.

<sup>435</sup> Consulta de 23 de febrero de 2004 (Nº 0352-04).

Dada la incompatibilidad entre la modalidad Operaciones Societarias y la cuota variable del documento notarial establecida en el art. 31.2 del Texto Refundido del ITPyAJD, la sujeción por la primera de dichas modalidades determina la no sujeción por la segunda de ellas, con independencia de la falta de base imponible y consiguiente liquidación; y así el art. 75.4 del Reglamento del impuesto mencionado establece que «La [escritura pública] de *disminución de capital que, por no dar lugar a la devolución de bienes o derechos a los socios, no motive liquidación por la modalidad de «operaciones societarias», tampoco tributará por la modalidad gradual de «actos jurídicos documentados».*

#### **D) ACTIVIDADES EMPRESARIALES REALIZADAS POR LAS ENTIDADES LOCALES EN PRESTACIONES DE SERVICIOS.**

##### ***1.- Supuestos en que las Entidades locales realizan actividades empresariales.***

Como hemos visto anteriormente, las Entidades locales van a quedar sujetas al impuesto, de acuerdo con la actual Ley del IVA, siempre que se den las características estudiadas en el epígrafe correspondiente al hecho imponible, y que en relación a las prestaciones de servicios, podemos resumir de la siguiente forma:

- Cuando realicen prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, así como cuando se ordene un conjunto de medios personales y/o materiales con objeto de intervenir en el mercado. En estos supuestos, será difícil determinar en la práctica si se cumplen en la realización de prestaciones de servicios por las Entidades locales, debido al numeroso elenco de actividades que los entes locales llevan al efecto, en función de las competencias que tienen asignadas. En todo caso, cuando dicha prestación se realice directamente sin contraprestación o mediante una contraprestación de carácter tributario, la operación no se sujeta al mismo, por operar el supuesto de no sujeción contenido en el art. 7.8 de la Ley 37/1992.
- Cuando lleven a cabo la realización de operaciones que se relacionan en el párrafo 3º del art. 7.8 de la Ley 37/1992, como transposición de la normativa comunitaria, y ello con independencia del carácter de la contraprestación que se haya determinado; de hecho, la Dirección General de Tributos ha manifestado reiteradamente la compatibilidad entre la tasa y el IVA tratándose de las actividades mencionadas en el art. 7.8 de la Ley 37/1992<sup>436</sup>.

<sup>436</sup> Así, en Consultas no vinculantes de 23 de abril (Nº 0605-99), 28 de abril (Nº 0648-99) y 17 de junio (Nº 1030-99), todas de 1999.

- En los supuestos en que la Ley ha determinado que por la realización de determinadas actividades, los que las realicen se convierten automáticamente en empresarios o profesionales, como ocurre en los arrendamientos de bienes y en las actividades de urbanización de los terrenos.

Por tanto, cuando se lleven a cabo estas actividades, las Entidades locales serán consideradas sujetos pasivos a efectos del IVA, lo que determinará la aplicación del régimen previsto en la Ley 37/1992, entre otros aspectos, del deber de cumplimiento de todas las obligaciones formales exigidas, y asimismo el ejercicio de una serie de derechos, como el de la deducción cuando resulte procedente. Únicamente se establece como peculiaridad, que en las ofertas presentadas se incluirá que el IVA forma parte del precio ofertado, aunque dicho aspecto debe ser matizado, puesto que la nueva Ley de Contratos del Sector Público exige que en todo caso, se haga mención expresa al IVA. Por tanto, pasamos a estudiar cada uno de estos supuestos.

## **2.- Actividades relacionadas en el art. 7.8 de la Ley 37/1992.**

Como mencionamos en el epígrafe dedicado a las operaciones no sujetas, en la Directiva 2006/112/CE se relaciona, en su Anexo I, una serie de actividades que quedan sujetas en todo caso al impuesto, constituyendo, por tanto, una excepción al principio general de que no se consideran que actúan como sujetos pasivos los organismos de Derecho público en cuanto actúen como autoridades públicas. La justificación de dicha medida se basa en que la no sujeción podría ocasionar distorsiones en la libre competencia. Este elenco de actividades se ha transpuesto en el párrafo 3º del art. 7.8 de la Ley 37/1992, donde vimos a centrarnos en las que más directamente van a afectar a las Entidades locales, y que pasamos a analizar a continuación.

### **a) Telecomunicaciones.**

Se trata de servicios de carácter estatal, en los que no tienen competencia los entes locales, por lo que no vamos a entrar en su estudio.

### **b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.**

#### **1. Consideraciones generales.**

Se incluye en la letra b) del art. 7.8 de la vigente Ley del IVA, utilizando una fórmula más amplia que la que contenía la legislación anterior (que reproducía el contenido del Anexo D de la Sexta Directiva y actual Anexo I de la Directiva 2006/112/CE) y que circunscribía estos supuestos a la distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica.

El suministro de agua (en cuyo estudio entraremos seguidamente), gas y electricidad es objeto de la tasa por prestación del servicio del mismo nombre, cuya exacción procederá en aquellos casos en que dicho suministro se lleve a cabo por la propia Entidad local<sup>437</sup>. En todo caso, las disquisiciones doctrinales en cuanto a la denominación que debe darse a la contraprestación cuando estos servicios se llevan a cabo por entidades distintas de la local, resultan irrelevantes a efectos del impuesto, ya que siempre se producirá la repercusión del mismo cuando se lleve a cabo la prestación de estos servicios, por imperativo legal.

## **2. Servicio de distribución de agua potable.**

### **2.1 Sujeción al IVA.**

La prestación de este servicio, de acuerdo con lo establecido por el párrafo 3º letra b) del art. 7.8 de la Ley 37/1992, quedará sujeta al IVA en todos los casos, al encontrarse en el listado de actividades por cuya realización siempre se exigirá el impuesto. Por tanto, los usuarios vendrán obligados a soportar la repercusión del impuesto, con independencia del carácter de la contraprestación que se exija, aún cuando la prestación de estos servicios se lleve a cabo por entidades distintas de la local<sup>438</sup>. Únicamente no va a quedar sujeta a IVA la prestación de este servicio, cuando el mismo se preste por una Comunidad de Regantes<sup>439</sup>, tal y como vimos en el epígrafe dedicado a las operaciones no sujetas.

En cuanto a los servicios por los que se repercutirá el IVA, de acuerdo con el criterio fijado por la Dirección General de Tributos<sup>440</sup>, recaerá tanto sobre las entregas de agua efectuadas por entes públicos, como sobre los servicios consistentes en el suministro de aguas a sus propietarios efectuados por tales entes públicos. Además, en cuanto a la prestación de este servicio, existe la posibilidad de que se encargue la expedición de facturas y recaudación a un tercero, en función de la Disposición Adicional Sexta del Reglamento del impuesto del IVA, cuyo estudio se lleva a cabo en el epígrafe dedicado a la

---

<sup>437</sup> Este servicio se encontraba dentro de los supuestos en que se podía efectuar la reserva a favor del Ayuntamiento que reconoce la legislación local (art. 86.3 LRRL) pero dicha mención fue derogada por la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos.

<sup>438</sup> En este sentido es tajante la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2003.

<sup>439</sup> Y ello es así por expresa prevención legal, en virtud de lo establecido por el art. 7 nº 11 de la Ley 37/1992, el cual recoge que no estarán sujetas al impuesto: «*Las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas*». En este sentido hemos de tener en cuenta que la DGT ha entendido de aplicación este supuesto a las Juntas Generales de Usuarios de agua contempladas en el art. 81.3 del RDLeg. 1/2001, de la Ley de Aguas.

<sup>440</sup> Consulta de la DGT de 8 de julio de 1999 (Nº 1163-99).



repercusión del impuesto.

Ahora bien, hemos de tener en cuenta que alrededor del término de distribución de agua pueden girar distintos conceptos, en los que puede no resultar procedente la repercusión del impuesto. Esto sucederá respecto a las actividades que se podrían beneficiar del supuesto de no sujeción del art. 7.8 de la Ley 37/1992, como ocurre con las actividades de inspección, de intervención administrativa del sistema de saneamiento y las sancionadoras<sup>441</sup>.

Respecto a la tasa por acometida de agua, existe una discrepancia entre la doctrina y la doctrina administrativa. Mientras que la doctrina<sup>442</sup>, en aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992, determina que no nos encontramos ante un supuesto de aplicación del IVA, la Dirección General de Tributos<sup>443</sup> mantiene que se trata de una actividad accesoria de otra principal, cual es la distribución de agua, y que por tanto, debe seguir la tributación de ésta, luego estaremos ante una operación sujeta y no exenta, aunque la contraprestación venga determinada por una tasa.

En las actividades sujetas por el concepto de distribución de agua, hay que tener presente que la normativa reguladora del IVA contempla únicamente la posibilidad de repercutir cantidades en concepto de dicho impuesto, como consecuencia de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo<sup>444</sup> y cuyo análisis llevaremos a cabo en el epígrafe destinado a la determinación de la base imponible. Estos conceptos se han concretado en distintas Consultas de la Dirección General de Tributos:

- servicio de mantenimiento y gestión de instalaciones<sup>445</sup>;
- servicio de gestión de la red general de traída de aguas;
- importe de las contribuciones especiales establecidas para financiar las obras de infraestructura para mejorar la prestación del servicio<sup>446</sup>.

---

<sup>441</sup> Resolución de 28 de julio de 2004, donde se recoge que para establecer la base imponible correspondiente al citado impuesto y año, deben separarse y cuantificarse las funciones administrativas y las empresariales de distribución de agua.

<sup>442</sup> Así se recoge en la Consulta de *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 13. 2007, que se basa en la St. del TSJ de Cantabria de 31 de marzo de 1998.

<sup>443</sup> Consulta de 22 de noviembre de 2007 (Nº V2490-07).

<sup>444</sup> Por tanto, no sería posible la repercusión del impuesto a una empresa concesionaria del servicio de distribución de aguas de las cuotas que un Ayuntamiento satisfaga por los gastos de mantenimiento de las infraestructuras, cuestión resuelta en la Consulta de la DGT de 15 de enero de 1999 (Nº 0039-99).

<sup>445</sup> Consulta de la DGT de 11 de febrero de 2004 (Nº 0264-04).

<sup>446</sup> Ya que de acuerdo con el art. 78 de la Ley 37/1992, formará parte de la base imponible y se incluyen dentro del concepto de contraprestación los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre

## 2.2 Naturaleza de la contraprestación exigida por la prestación del servicio.

Tradicionalmente ha existido una controversia respecto a la naturaleza de la contraprestación económica que los vecinos deben abonar por recibir el servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable<sup>447</sup>, cuando la prestación se encomienda a una sociedad mercantil de capital íntegramente municipal o cuando lo presta un concesionario; en suma, cuando el gestor es un sujeto que actúa conforme a normas de Derecho privado, ya que se ha venido planteando si dicha contraprestación debe de ser calificada como tasa, tarifa o precio privado. En la actualidad, con el pronunciamiento tanto del Tribunal Constitucional, en dos Sentencias del año 2005, como en el Informe de la Dirección General de Tributos de fecha 26 de octubre de 2007 se muestran claramente a favor de calificar dicha contraprestación como una tasa, en virtud de la redacción actual del art. 2.2.a) de la LGT, como veremos posteriormente.

Podemos distinguir dos posturas al respecto<sup>448</sup>: la que califica dicha contraprestación como tasa y la que la configura como precio privado.

En relación a la primera, defiende que la contraprestación del usuario tiene que tener, por esencia, naturaleza jurídico-pública, por tanto debe ser configurada dicha contraprestación como un tributo, en concreto, como una tasa. A favor de esta tesis, el art. 155 del RSCL, que si bien recoge la existencia tanto de tasas como de precios -como son calificadas las tarifas cuando el servicio se preste con arreglo a las formas de Derecho privado-; sin embargo, añade que cualquiera que fuere la forma de prestación, tendrán carácter de tasa las tarifas correspondientes a servicios monopolizados y a los que fueran de recepción obligatoria<sup>449</sup>.

Para la otra postura, la contraprestación del usuario deriva del contrato suscrito para poder acceder al servicio, por lo que la tarifa es un ingreso propio del concesionario con el que éste equilibra financieramente la gestión indirecta del servicio<sup>450</sup>; desde cuyo punto de vista, la tarifa no guarda relación con los

---

las operaciones gravadas -Resolución del TEAC de 20 de junio de 1996 -.

<sup>447</sup> El nº 4 del art. 20 del TRLRHL recoge, en su letra t), que las EELL exigirán tasas por la «prestación del servicio de distribución de agua, gas, electricidad y otros abastecimientos públicos... cuando tales servicios o suministros sean prestados por entidades locales».

<sup>448</sup> BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A.: “Las tarifas de los servicios públicos”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 22. 1998.

<sup>449</sup> A favor de esta tesis, GARCÍA DE ENTERRIA y ALBI, citados por A. BALLESTEROS FERNÁNDEZ *op. cit.* y el TS en sus Sts. de 3 de mayo de 1996 y 26 de junio de 1996.

<sup>450</sup> St. TS de 27 de septiembre de 1997.

tributos sino que es un precio privado, formado según las reglas libres del mercado, aunque la Administración pública, al ostentar la titularidad del servicio público, se reserva el poder de aprobar y modificar las tarifas que han de satisfacer los usuarios, siendo esta potestad tarifaria distinta de la potestad tributaria<sup>451</sup>. En concreto, para el servicio domiciliario de agua potable, son significativas las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1970<sup>452</sup>, 16 de junio de 1997 y 12 de febrero de 1998. Específicamente esta última, recoge como “tasas y tarifas de Derecho público” exclusivamente, aquellas que estén establecidas como pago de un servicio prestado directamente por la propia Administración; por el contrario, cuando el servicio sea prestado por una sociedad de carácter mercantil, estableciéndose entre ella y sus abonados una relación jurídico-privada a través del contrato de suministro, la contraprestación no puede ser calificada de tasa o tarifa de Derecho público.

Este debate sigue planteándose con la configuración que del concepto de tasa realiza la Ley General Tributaria, dado que en el art. 2.2.a) recoge que se entiende que *«los servicios se prestan 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»*.

Por otro lado, la doctrina<sup>453</sup> entiende que la nueva Ley General Tributaria ha

---

<sup>451</sup> En este sentido, la St. del TS de 29 de enero de 1998.

<sup>452</sup> En la cual se recoge el siguiente argumento: *«Dentro de la actividad económica propia de la competencia de las Corporaciones Locales se hace preciso distinguir y puntualizar dos categorías bien diferenciadas, a saber, de una parte la actividad tributaria o administración de todos los ingresos o medios que nutren con carácter general a la Hacienda municipal, y, de otro lado, la correspondiente a la prestación de servicios v suministros de carácter social para atender las necesidades determinadas por las exigencias (de la comunidad de vecinos, estando esta segunda clase de actividad municipal constituida fundamentalmente por el abastecimiento de agua, alumbrado público, mercados, transportes y, en general, por todos los fines asignados a la competencia municipal y que la LRL señala, consignando entre ellos el abastecimiento de aguas entre los servicios que pueden ser municipalizados con monopolio, cuyos servicios municipales aunque en su esencia sean económicos, o sea tengan un contenido económico, pero no pueden confundirse con la actividad tributaria de los municipios por ser dos conceptos diferentes uno el precio de los servicios y otro el de las tasas fiscales, aquéllos; es decir, las tarifas, se forman teniendo en cuenta determinadas exigencias financieras, como son los gastos de explotación del servicio, de conservación y de renovación de la instalación y los intereses y amortización del capital admitiendo por tanto los beneficios, este beneficio de las municipalizaciones de servicios no permite identificar las tarifas con las exacciones municipales o con las tasas por prestación de servicios aunque en otros aspectos la Ley, considere las tarifas como medios económicos de la Administración municipal, pero sin que por ello sea lícito confundirlos e identificarlos con aquéllas... infiriéndose de todo lo expuesto que siendo el servicio de aguas un servicio normalmente municipalizado en régimen de monopolio el importe del suministro de agua a domicilio no es una tasa fiscal sino el precio de ese servicio...»*.

<sup>453</sup> FERNÁNDEZ, RODRÍGUEZ, T. R.: “La tasa como contraprestación de los servicios públicos locales a la luz de la nueva Ley General Tributaria”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 19. 2004.

modificado el ámbito reservado a la tasa que se recoge en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en virtud de que la misma resulta de aplicación a todas las Administraciones públicas (art. 1) además de ser una ley posterior, ya que la redacción del art. 20 del TRLRHL es anterior a la Ley General Tributaria, y porque mientras que ésta entró en vigor el 1 de julio de 2004, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales lo hizo el 10 de marzo de 2004. Esta modificación, que a tenor del citado autor se ha producido, significa que el ámbito reservado a la tasa se extiende a todos los servicios públicos de recepción obligatoria, cualquiera que sea la forma de gestión, directa o indirecta, de los mismos. Además, se deducen otras consecuencias, ya que si las tarifas de servicios como el abastecimiento de agua se conceptúan como tasas, no puede considerarse procedente la aplicación de la normativa reguladora de los precios, ni la intervención en el procedimiento correspondiente de las Comisiones de Precios.

Una posición distinta<sup>454</sup> defiende que no se ha producido ninguna modificación en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por el carácter especial de esta respecto a la Ley General Tributaria. Por tanto, admite la existencia tanto de tasas como de tarifas, como contraprestaciones por el servicio de distribución de agua, configurándose como tasas para los supuestos de gestión con medios jurídico-públicos, y como tarifas para la prestación con formas de gestión jurídico-privadas –directa como la sociedad mercantil de capital público, o indirecta como el concesionario-.

Ahora bien, como mencionamos anteriormente, este debate debemos considerarlo superado, tras el Informe de la Dirección General de Tributos de fecha 26 de octubre de 2007. A este respecto, destaca que para evitar dudas interpretativas, el art. 2.2.a) de la LGT aclara el concepto de “régimen de derecho público” en el siguiente sentido: «*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*». Por tanto, siempre se conceptuará como tasa cuando se den los requisitos exigidos en el art. 20.1.b) del TRLRHL. Esta naturaleza no queda alterada por el mero hecho de que el servicio o actividad de que se trate no se preste directamente por la Entidad local, sino que se preste o realice por medio de cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público. Y como se recoge en el Informe mencionado, esta postura es congruente con los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias número 102/2005, de 20 de abril y 121/2005, de 10 de mayo. Con anterioridad, ya la Dirección General de Tributos se había manifestado expresamente sobre la naturaleza de las contraprestaciones

---

<sup>454</sup> En concreto VILLAR ROJAS, F. J.: “Dictamen sobre el concepto de tasa de la nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable”; *Quincena Fiscal*, nº 10. 2005.

exigidas por la prestación del servicio de distribución de agua<sup>455</sup>, recogiendo que la Ley General Tributaria no modificaba el concepto de tasa en el ámbito local, y que en todo caso su tratamiento como tasa dependería de la valoración de cada Entidad local, en cuanto que si el suministro de agua potable es o no un servicio o actividad imprescindible para la vida social o privada del solicitante.

### **2.3 Sujeción al IVA de la adscripción y de la reversión de bienes locales para la prestación del servicio de suministro de agua por otra entidad.**

Se puede plantear la posibilidad de que la prestación del servicio no se lleve a cabo directamente por la Entidad local, sino que se utilice alguna de las fórmulas que previene la legislación para que se lleve a cabo por otras entidades. En estos casos, es posible que se adscriban determinados bienes municipales que posibiliten la prestación del servicio, habiéndose planteado si esta adscripción estaría sujeta al impuesto. En esta hipótesis, de acuerdo con la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos<sup>456</sup>, habría que distinguir dos supuestos:

1. Si la Entidad local hubiera cedido la explotación del servicio municipal de abastecimiento de agua en régimen de concesión administrativa, la cesión del uso de las infraestructuras debe seguir el mismo régimen que la concesión, y dado que la misma no se encuentra sujeta al impuesto en virtud del art. 7.9 de la Ley 37/1992, tampoco lo estaría la cesión de estos bienes, con independencia de la contraprestación que pudiera percibir el ente público.
2. Por el contrario, si la cesión del servicio se hubiera realizado por cualquier título diferente del concesional, habrá que estar al tipo de contraprestación exigido por el ente público, de forma que la operación por la cual se ceda el uso de las infraestructuras hidráulicas, no estará sujeta al impuesto si la contraprestación de la misma tiene carácter tributario, o no existiera tal contraprestación. Por el contrario, estará sujeta al impuesto y no exenta del mismo, si la citada contraprestación tiene la naturaleza de precio, y no concurren los requisitos previstos en el art. 7.8 de la actual Ley del IVA.

En cuanto a la reversión de los bienes adscritos por la Entidad local a la entidad prestataria del servicio, nos remitimos a lo recogido en el epígrafe destinado a las operaciones no sujetas en virtud del art. 7.1.a) de la Ley 37/1992, en el que se indica que en estos supuestos no se produce una

---

<sup>455</sup> Informe de 26 de marzo de 2004, que recuerda las Consultas emitidas por la extinta Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales de fecha 6 y 23 de noviembre de 1998.

<sup>456</sup> Consulta de la DGT de 25 de septiembre de 1997 (Nº 1940-97).

transmisión, sino que revierten a la entidad los bienes previamente adscritos.

### **c) Transportes de personas y bienes.**

Esta actividad, que se incluye en la letra c) del art. 7.8 de la vigente Ley del IVA, corresponde a una de las competencias obligatorias que deben prestar los Ayuntamientos; en concreto, el transporte público de viajeros se recoge en la letra II) del art. 25 de la LRBRL, si bien la prestación de este servicio en todo caso quedará sujeta a IVA, cualquiera que sea la forma de explotación del servicio, y sin que sea objeto de exención alguna, al menos en cuanto a los transportes interiores terrestres de personas.

Por su parte, en relación con el transporte de bienes, se va a considerar actividad municipal sujeta incluyendo la de transporte de reses sacrificadas mediante el pago de una tasa<sup>457</sup>, y por el contrario, no se va a calificar como tal transporte de bienes, el servicio de retirada de vehículos de la vía pública por entorpecer la circulación, cuando se lleva a cabo directamente por el ente local mediante el cobro de una tasa<sup>458</sup>, supuestos que serán analizados en un apartado posterior.

### **d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias.**

Estos servicios son los que se recogen en la letra d) del art. 7.8 de la actual Ley del IVA, habiéndose incluido los servicios de explotación de infraestructuras ferroviarias en virtud de la modificación operada por el art. 4.Uno de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre (la redacción original del precepto contenía los mismos servicios que los que se contenían en la Ley 30/1985 y que venía a reproducir lo dispuesto en el Anexo D de la Sexta Directiva y actual Anexo I de la Directiva 2006/112/CE). Además, el precepto aclara que en estos supuestos, se entienden incluidas las concesiones y autorizaciones, exceptuadas de la no sujeción del impuesto por el nº 9 del art. 7 del texto mencionado.

En el actual modelo de gestión de aeropuertos, estos servicios no suelen ser competencia de los municipios, siendo objeto de diversas tasas estatales (por ejemplo, la tasa de seguridad aeroportuaria exigida por el ente público Aeropuertos Nacionales y Navegación Aérea, cuyo hecho imponible está constituido por las actividades de prestación de servicios de inspección y control de pasajeros y equipajes en los recintos aeroportuarios). Ahora bien, hemos de tener en cuenta<sup>459</sup> que la gestión de las infraestructuras

---

<sup>457</sup> Consulta de la DGT de 10 de abril de 1986.

<sup>458</sup> Consulta de la DGT de 18 de septiembre de 1990.

<sup>459</sup> SÁNCHEZ PAVÓN, B.: “La intervención de las Entidades Locales en la gestión de los aeropuertos de

aeroportuarias influye en el ámbito de competencias de las Entidades locales, en cuanto incide en las arterias de comunicación municipales, la gestión proyecta externalidades económicas y medioambientales en su entorno, la seguridad de un aeropuerto debe comenzar fuera de sus instalaciones y, además, la ampliación o mejora de los aeropuertos influirá, *de facto*, en los usos del suelo adyacente; lo cual supone un condicionante para las alternativas urbanísticas de la Administración local. De acuerdo con estas características, el propio Plan Estratégico de Infraestructuras y Transporte 2005-2020 señala como uno de sus objetivos, el implantar la participación de las Entidades locales en la gestión de sus aeropuertos. Por tanto, en la medida en que se pueda instrumentar esta participación, nos podremos encontrar con que las Entidades locales puedan prestar servicios relacionados con las infraestructuras aeroportuarias, en cuyo caso resultarán actividades sujetas al IVA<sup>460</sup>.

**e) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.**

La redacción que actualmente contiene la letra e) del art. 7.8 de la Ley 37/1992 es más amplia que la que recogió la anterior Ley del IVA, donde se sujetaban al impuesto «*las entregas de productos obtenidos, fabricados o transformados por ellos mismos*»; y que a su vez, es más amplia que la redacción del Anexo I de la Directiva 2006/112/CE, donde solo se incluye la entrega de bienes nuevos fabricados para su venta.

En todo caso, hemos de tener en cuenta que en el ámbito estatal, es más habitual la existencia de empresas nacionales u organismos autónomos a los que les puede resultar de aplicación este supuesto de no sujeción, no así en el ámbito local, donde no suele ser habitual el desarrollo directo de una actividad fabril o extractiva; salvo algún supuesto relacionado con el sector maderero, como es el caso en que un Ayuntamiento procede a la explotación derivada de los montes propios, en lugar de proceder a la adjudicación de los productos de los mismos<sup>461</sup>, supuestos que analizaremos en el apartado destinado al arrendamiento de cotos de caza y pesca. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de aplicar el régimen especial de la ganadería, agricultura y pesca, con las peculiaridades que presenta y será objeto de estudio en un epígrafe

---

interés general del Estado»; *Cuadernos de Administración Local*, nº 129. 2008.

<sup>460</sup> En la práctica, la Ley 22/2006, de 4 de julio, de Capitalidad y de Régimen Especial de Madrid ya contempla la participación del Ayuntamiento de Madrid en la gestión de infraestructuras, servicios y equipamientos cuya titularidad corresponda a la Administración General del Estado y que afecten directamente a este municipio. Con anterioridad, el art. 88 de la Carta Municipal de Barcelona (Ley 22/1998) igualmente contemplaba la posibilidad de que el municipio de Barcelona participare en la gestión de infraestructuras de titularidad de otras administraciones.

<sup>461</sup> ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: “Algunas operaciones no sujetas al IVA. Especial referencia a las de mayor interés para la Administración Local”; *cit.*

específico. Por encontrarse dentro de este supuesto, también se va a someter a tributación la edición y venta por un Ayuntamiento, de un plano callejero<sup>462</sup>, incluyéndose igualmente la edición del Boletín Oficial de la Provincia, aunque ésta actividad se puede considerar no sujeta cuando se den los requisitos que veremos en el apartado correspondiente.

#### **f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.**

En general, estas actividades son de ámbito estatal, pudiéndose concretar en determinadas tasas reguladoras; el sector local carece de competencias a este respecto, ya que las específicas municipales, referentes a «*abastecimientos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores*» (nº 2 letra g) del art. 25 de la LRBRL) no afectan directamente a la regulación de los precios, pues la intervención de las Corporaciones locales, concretamente en materia de abastos, según el art. 18.1 del RSCL, tiene como finalidad el «*asegurar la libre competencia como medio de procurar la economía en los precios*», razón por la cual cualquier actuación en tal sentido de los Ayuntamientos no podrá calificarse de empresarial a efectos del IVA<sup>463</sup>.

#### **g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.**

La explotación de ferias y exposiciones de carácter comercial se recoge como una actividad sujeta en todo caso en el nº 8 del Anexo I de la Directiva 2006/112/CE, y en la letra g) del tercer párrafo del art. 7.8 de la Ley 37/1992; calificándose como una prestación de servicios en el nº 14 del art. 11 de la actual Ley del IVA. Esta actividad constituye la finalidad de diferentes organismos autónomos y entidades públicas; en tales supuestos, tanto las cantidades que se cobren al público asistente como las percibidas de los expositores en concepto de adjudicación de puestos, quedarán siempre sujetas a IVA.

Hemos de tener en cuenta que la Dirección General de Tributos ha aclarado el concepto de feria<sup>464</sup> como «*cualquier mercado de mayor importancia que se celebra en paraje y día señalado*»; por lo que deben considerarse sujetos necesariamente al impuesto, los servicios prestados por un ente público para el mercado de ganado mediante el pago de una tasa o cualquier otra modalidad de contraprestación. Ahora bien, si la feria se celebra en otro país de la Unión Europea, y en aplicación de las normas de localización del hecho imponible, se entiende que la operación se realiza en ese país; la

---

<sup>462</sup> Consulta de 17 de febrero de 1997 (Nº 0291-97), donde además se establece el tipo impositivo del 16 por ciento, debiendo repercutirse el 4 por ciento cuando la venta se realice al comercio minorista.

<sup>463</sup> ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: “Algunas operaciones no sujetas al IVA...”; *cit.*

<sup>464</sup> Consulta de 7 de julio de 1987.



operación estaría sujeta al IVA de acuerdo con las normas reguladoras de dicho impuesto en el territorio donde se presten, aunque los destinatarios fueran empresarios españoles que satisfagan en España las cantidades estipuladas por su participación en dichas ferias y exposiciones<sup>465</sup>.

#### **h) Almacenaje y depósito.**

Este supuesto de sujeción recogido en el nº 9 de la Directiva 2006/112/CE y en la letra h) del tercer párrafo de la Ley 37/1992, afecta a las percepciones que los entes públicos pudieran obtener de la actividad de almacenaje y depósito, si bien este último, cuando sea de efectivo (por ejemplo, depósitos obligatorios retribuidos) quedarán exentos según el art. 20.Uno.18 de la Ley del impuesto<sup>466</sup>. Por el contrario se considerarán operación sujeta y no exenta, las percepciones recibidas por los almacenes y depósitos gestionados por el propio Estado, por sí mismo (Depósitos Aduaneros) o a través de empresa nacional (ALDEASA)<sup>467</sup>.

#### **i) Actividades de las oficinas comerciales de publicidad.**

En relación a este supuesto de sujeción que se describe en la letra i) del tercer párrafo de la Ley 37/1992 y en el nº 10 del Anexo I de la Directiva 2006/112/CE, en el ámbito local tuvo relevancia la tasa por utilización de columnas, carteles y otras instalaciones municipales análogas para la exhibición de anuncios, que se recogía en el art. 29.26 del Decreto 3250/1976, de 30 de noviembre<sup>468</sup>; tasa que quedaba sujeta a IVA por retribuir una actividad comercial de publicidad, tanto si el que satisfacía tal precio era el propio anunciante, como si era una empresa de distribución de medios publicitarios; y que solo se aplicaba cuando se utilizaran instalaciones municipales, ya que en caso de que la publicidad se insertara en instalaciones particulares, lo que se exaccionaba era el Impuesto Municipal de Publicidad<sup>469</sup>, que no era contraprestación de servicio municipal alguno, por lo que no resultaba objeto de imposición a efectos del IVA. El art. 20.3 en su letra s) de la LRHL, con anterioridad a la redacción dada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, permitía a las Entidades locales el establecimiento de tasas por *«instalación de anuncios ocupando terrenos de dominio público local o visibles desde carreteras, caminos vecinales y demás vías públicas locales»*, cuyo

---

<sup>465</sup> Consultas de la DGT de 15 de febrero de 1999 (Nº 0184-99) y 19 de noviembre de 1999 (Nº 2193-99).

<sup>466</sup> Esta exención afectaba también a los antiguos Pósitos Municipales que eran considerados Instituciones de Crédito Agrícola.

<sup>467</sup> ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: “Algunas operaciones no sujetas al IVA...”; *cit.*

<sup>468</sup> Actualmente derogado.

<sup>469</sup> Que se regulaba en los arts. 378 a 389 del RDLeg. 781/1986 y que dejó de estar en vigor al derogar la LRHL el Título VIII de dicho texto legal.

fundamento era la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local que se producía en estos casos. Ahora bien, teniendo en cuenta que se ocupada dominio privativo y que la contemplación, percepción o visibilidad de los anuncios instalados no supone, ninguna peligrosidad ni intensidad que justificara un uso especial, provocó la modificación mencionada, dando nueva redacción a la letra s) del art. 20.3 de la LRHL, cuyo texto se ha mantenido igual en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>470</sup> establece la posibilidad de exigencia de tasas por la instalación de anuncios ocupando terrenos de dominio público local, pero que no se considera una actividad sujeta a IVA.

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

La sujeción al impuesto por la realización de estas actividades ya se encontraba regulada en la Ley 30/1985, en la letra j) del art. 5.6, reproduciendo el contenido del nº 11 del Anexo D de la Sexta Directiva. En la actualidad, se recoge en la letra j) del tercer párrafo del art. 7.8 de la Ley 37/1992 y en el nº 12 del Anexo I de la Directiva Comunitaria.

En todo caso<sup>471</sup>, la realización directa de estas actividades por los entes públicos no es muy habitual, por el contrario, la gestión se realizaba de forma indirecta, mediante concesión a través de la figura del arrendamiento, aunque dicha posibilidad ha desaparecido en la legislación actual, ya que a partir de la Ley 57/2003 no es posible utilizar la figura del arrendamiento para la prestación de servicios públicos locales. Más habitual, sin embargo, será la cesión de inmuebles municipales para que se lleve a cabo la actividad de cafetería, bar y restaurante, actividad que sí se considera sujeta al IVA, como veremos en un apartado posterior.

En el ámbito de los particulares, es pacífica la consideración de la sujeción al impuesto<sup>472</sup>.

#### **k) Actividades de las agencias de viajes.**

Las actividades de agencias de viajes se mencionan en la letra k) del tercer párrafo del art. 7.8 de la Ley 37/1992, de acuerdo con el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE, como operaciones que, siempre que se desarrollen por

---

<sup>470</sup> Sin perjuicio, como indica el TS en Sts. de 5 de mayo de 2000 y 29 de marzo de 2001, que «*el estatuto tributario de las actividades de publicidad por vallas y anuncios visibles desde las vías públicas está constituido actualmente por la oportuna licencia urbanística y el IAE*».

<sup>471</sup> ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: “Algunas operaciones no sujetas al IVA...”; *cit.*

<sup>472</sup> Resolución del TEAC de 29 de junio de 2005, relativa a la prestación del servicio de bar y cafetería en un bingo.

organismos de Derecho público, quedarán sujetas al impuesto, si bien esta actividad no se incluía en el Anexo D de la Sexta Directiva.

Puede afectar este supuesto de sujeción a determinadas actividades de promoción de viajes para la juventud o tercera edad que realicen los patronatos de cultura o similares de determinados Ayuntamientos, aunque generalmente a los mismos se les aplicará la exención recogida en el art. 20.Uno.8 de la actual Ley del IVA.

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

Este supuesto de sujeción fue objeto de transposición a nuestro Derecho interno a través de la mención recogida en la letra l) del art. 5.6 de la Ley 30/1985, recogiendo como una operación sujeta en todo caso «*las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión*». En la actualidad, este supuesto de sujeción se encuentra recogido en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE en su nº 13<sup>473</sup>, como una de las operaciones que en todo caso estará sujeta al impuesto, las actividades de organismos de radio y televisión distintas a las contempladas en la letra q) del apartado 1 del punto A del art. 132, donde precisamente se exceptúan aquellas que no tengan carácter comercial.

En cuanto a la adecuación del precepto a la normativa comunitaria, la redacción actual de la letra l) del art. 7.8 de la Ley vigente, supone la sujeción tanto de las actividades comerciales como de las mercantiles, mientras que según el art. 132 de la Directiva 2006/112/CE, las actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial están exentas. Por otro lado, nuestra actual Ley del IVA amplió el ámbito de aplicación de la sujeción, al incluir la cesión del uso de sus instalaciones<sup>474</sup>.

Al objeto de la interpretación de este artículo, tenemos que tener presente el Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de 6 de marzo de 1998, sobre tributación de los servicios públicos de radio y televisión gestionados a través de sociedades mercantiles, que fue objeto de crítica por la doctrina<sup>475</sup>, tanto por la consideración que en el mismo se recogía respecto a

---

<sup>473</sup> Anteriormente se recogía en el nº 12 del Anexo D de la Sexta Directiva.

<sup>474</sup> Criterio de inclusión que había sido considerado por la Dirección General de Tributos; así en la Consulta de 20 de julio de 1988 donde se plantean las cesiones de uso realizadas entre el Ente Público Radio Televisión de Andalucía y la Sociedad Canal Sur Radio, S.A. y Canal Sur TV S.A.

<sup>475</sup> Así se recoge en el comentario que a dicho Informe se hace en *Quincena Fiscal*, nº 12.1998 (pág. 41) y por GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El IVA y los Ayuntamientos; op. cit.* (pág. 76).

las subvenciones que dichos entes podían percibir, como por la confusión del “carácter comercial” con el “carácter empresarial” de la actividad; lo que llevaría a concluir que toda la actividad desempeñada por la entidad mercantil que prestara el servicio de televisión, sería una actividad comercial. Posteriormente, el criterio se modificó por la Resolución de 10 de noviembre de 1998 de la Dirección General de Tributos (cuyo análisis se lleva a cabo en el epígrafe dedicado a las subvenciones), de forma que se consideran operaciones comerciales las que consisten básicamente en la prestación de servicios de publicidad y en la cesión o transmisión de productos propios, actividades que se consideran sujetas y exentas a efectos de IVA, mientras que no estarán sujetas las subvenciones de explotación.

En cuanto a la posibilidad de aplicar el régimen de deducciones recogido en la Ley, el IVA soportado podrán deducirlo totalmente cuando empleen el servicio recibido exclusivamente en la realización de actividades empresariales (lo que sucederá cuando presten el servicio recibido, a su vez, a las Comunidades Autónomas o al Estado mediante precio). Si utilizan este servicio en la realización de operaciones empresariales y no empresariales, podrán deducir el impuesto en la medida en que tales servicios se utilicen en el desarrollo de actividades empresariales.

Una vez determinado el régimen de tributación de estas actividades, hemos de tener en cuenta una peculiaridad en el ámbito local, ya que con anterioridad a la prestación de estos servicios, la Entidad local tiene que obtener la concesión por la Comunidad Autónoma respectiva. Por otro lado, frente a la libertad de las Entidades locales para determinar la forma de prestación de sus servicios, estas actividades únicamente se pueden llevar a cabo mediante prestación directa; a estos efectos, respecto a la actividad de radiodifusión sonora, queda limitada a la prestación directa, de acuerdo con lo establecido en el art. 85.2 de la LRBRL, en virtud de la Ley 11/1991, de 8 de abril, de organización y control de las emisoras municipales de radiodifusión sonora<sup>476</sup>. Respecto a la actividad de televisión, el art. 9 de la Ley 41/1995, de 22 de diciembre, de televisión local por ondas terrestres, reconoce a los municipios la opción de explotar este servicio por gestión directa, operación que deberá ejercitarse en el plazo que señale la Comunidad Autónoma<sup>477</sup>.

---

<sup>476</sup> Si bien la Ley 11/1991, de 8 de abril hace referencia al art. 85.3, ese era el párrafo que regulaba las formas de prestación directa antes de la modificación de la LRBRL operada por la Ley 57/2003. A este respecto, la St. del TSJ de Castilla-La Mancha de 2 de diciembre de 2000, declara la nulidad de un contrato municipal por el que se recogía la prestación del servicio mediante concesión.

<sup>477</sup> A este respecto LLISSET CASELLES, A: “Incidencia de la figura de los convenios de cooperación interadministrativa en la teoría de las formas de gestión de los servicios públicos”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 11. 1997, recoge que estaríamos ante una gestión directa imperfecta, ya que, en puridad, solo debería hablarse de gestión directa si el servicio fuese prestado por la Comunidad Autónoma y por el Ayuntamiento.

### **m) Actividades de matadero.**

La realización de este tipo de actividades por parte de las Entidades locales, se encuentra dentro del listado de servicios obligatorios que recoge el art. 25 de la LRBRL, siendo una de las materias sobre las que las Entidades locales pueden efectuar una reserva en función del art. 86.3 del mencionado texto legal. En cuanto a su sujeción al IVA, estas operaciones no se encontraban recogidas en el art. 5.6 de la Ley 30/1985 ni en la redacción original de la Ley 37/1992, habiéndose incluido en el listado del art. 7.8 de la misma en virtud de la modificación operada a través del art. 6.1 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre.

Según criterio de la Dirección General de Tributos<sup>478</sup>, se consideran incluidos en este supuesto, y por tanto sujetos a IVA, los siguientes servicios prestados por los Ayuntamientos:

- cesión de las instalaciones del matadero para que los ganaderos, con sus propios medios, lleven a cabo las actividades del sacrificio de los animales, aunque no intervenga ningún empleado municipal, salvo en lo referente al control sanitario;
- servicios de matadero, sacrificio y transporte de animales;
- entregas de cuero de los animales sacrificados, tanto las de los propietarios de los animales al Ayuntamiento, como las que posteriormente realice este.

### **n) Actividades de enseñanza y alimentación, transporte y alojamiento accesorias de aquellas.**

Este supuesto se incluía en la letra k) del art. 5.6 de la Ley 30/1985, habiendo desaparecido en la vigente Ley del IVA, adecuándose al contenido del Anexo I de la Directiva 2006/112/CE donde no se menciona, por lo que ahora cabe que se dé la no sujeción de la enseñanza impartida directamente por entes públicos a cambio de contraprestación tributaria; aunque en caso de que estas operaciones estuvieran sujetas, pudiera aplicarse la exención prevista en el art. 20.Uno.9 de la Ley, y en todo caso, teniendo en cuenta que los arts. 21 y 42 del TRLRHL prohíben que las Entidades locales exijan tasas o precios públicos por los servicios de enseñanza en los niveles de educación obligatoria.

---

<sup>478</sup> Consultas de 4 de mayo de 1989 y 25 de mayo de 2007 (Nº V1047-07), en la cual, además se recoge, que no estarán sujetos al IVA los servicios de retirada de residuos animales cuando se realicen sin contraprestación o mediante contraprestación de carácter tributario.

### **3.- Recogida de envases usados y residuos de envases.**

Las Entidades locales deben realizar la recogida selectiva de envases usados y residuos de envases, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 11/1997, de 24 de abril, de envases y residuos de envases, así como en el Real Decreto 782/1998, de 30 de abril, que la desarrolla. Esta actividad se llevará a cabo mediante convenios de colaboración, que han de suscribir las propias Entidades locales y las entidades gestoras de los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados.

En cuanto a la sujeción al IVA por la realización de este tipo de actividades, la Dirección General de Tributos publicó la Resolución de 30 de septiembre de 1998, en virtud de la cual, se determina que están sujetas al IVA las prestaciones de servicios efectuadas en el marco de un sistema integrado de gestión de residuos de envases y envases usados, cuando consista en la recogida de dichos envases y en el transporte de los mismos hasta los centros de separación y clasificación o, en su caso, directamente a los centros de reciclado o valorización, efectuada por una Entidad local, en favor de la entidad que gestiona el sistema integrado de gestión en virtud del convenio suscrito al efecto<sup>479</sup>.

Por otra parte, los sistemas integrados de gestión deberán compensar a las Entidades locales, en los términos establecidos en el convenio de colaboración que hayan suscrito, por la diferencia de costes entre el sistema ordinario de recogida, transporte y tratamiento de los residuos y desechos sólidos urbanos en vertedero controlado, y el sistema de gestión de envases usados y residuos de envases. A estos efectos, no resulta aplicable a las referidas operaciones realizadas por las Entidades locales, el supuesto de no sujeción al impuesto previsto en el art. 7.8 de la Ley 37/1992, dado que dichas entidades realizan las citadas operaciones mediante contraprestación de naturaleza no tributaria, acordada en el convenio suscrito con las entidades que gestionan los sistemas integrados de gestión. Además, los entes públicos prestan los servicios directamente y en nombre propio al usuario, para lo cual pueden contratar con un tercero la realización de dichos servicios, o bien actuar a través de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles, encomendando a éstas la prestación de los citados servicios mediante concesión o cualquier otro título de intervención administrativa.

Por lo tanto, existen dos supuestos distintos de actuación:

- En primer lugar, la Entidad local puede realizar la prestación de los servicios del sistema integrado de gestión, mediante el cobro de la compensación prevista en el convenio de colaboración; sin embargo, la prestación material de los servicios la efectúa un tercero, que actúa en

---

<sup>479</sup> Esta doctrina se ha reiterado en la Consulta de 13 de enero de 2004 (Nº 0022-04).

nombre y por cuenta de la Entidad local, a cambio de determinada contraprestación. En este supuesto, la Entidad local deberá facturar al sistema integrado de gestión, el importe de la compensación del coste adicional correspondiente a los servicios de recogida selectiva de envases usados y residuos de envases, con repercusión del IVA al tipo aplicable; por otra parte, el contratista deberá facturar a la Entidad local el importe de la contraprestación de los servicios prestados, con repercusión del IVA correspondiente.

- En segundo lugar, la Entidad local puede encomendar a un tercero la prestación de los servicios, de manera que sea el empresario público o privado el que los preste, autorizándole a la repercusión directa al sistema integrado de gestión de la compensación prevista en la Ley 11/1997, en los términos establecidos en el convenio de colaboración que se haya suscrito. En este caso, el contratista será quien deba facturar al sistema integrado de gestión el importe de la contraprestación correspondiente al coste adicional que supone la recogida selectiva de envases usados y residuos de envases, respecto del sistema ordinario de recogida “en masa” de residuos urbanos en general, repercutiendo el IVA al tipo impositivo aplicable.

#### **4.- Prestaciones relacionadas con la práctica del deporte.**

Las Entidades locales pueden realizar actividades relacionadas con la práctica del deporte, dentro de las competencias que se recogen en el art. 25 de la LRBRL, siendo de carácter obligatorio las instalaciones deportivas de uso público en los municipios de más de 20.000 habitantes (art. 26 de la LRBRL). A este respecto, cuando las contraprestaciones fijadas no sean tasas, estaremos ante operaciones sujetas al impuesto, sin perjuicio de que, en la mayoría de los supuestos, se aplique la exención recogida en el art. 20.Uno.13 de la Ley 37/1992. Hemos de tener en cuenta, además, que cuando se produzcan prestaciones accesorias, estas tributarán conforme a la prestación principal<sup>480</sup>.

#### **5.- Prestación del servicio público municipal de limpieza viaria y de recogida y de tratamiento de residuos.**

##### **a) Formas de prestación del servicio: prestación directa e indirecta.**

La prestación del servicio público municipal de limpieza viaria, de recogida y de tratamiento de residuos es obligatorio en todos los municipios<sup>481</sup>,

---

<sup>480</sup> A estos efectos, Consulta de la DGT de 21 de septiembre de 2007 (Nº V1955-07), respecto a una Diputación Provincial titular de dos estaciones de esquí, cuya explotación realiza directamente, y entre los servicios que presta, se encuentran los de alquiler de equipo y transporte por cable.

<sup>481</sup> El art. 25 de la LRBRL recoge en su letra l) entre las competencias en que los municipios ejercerán: «... servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos...» teniendo carácter obligatorio en todos los municipios, en virtud del art. 26 del mencionado texto legal.

pudiéndose efectuar de forma directa e indirecta. En cuanto a la contraprestación recibida de los usuarios, mientras que el servicio de limpieza pública es uno de los supuestos en los que no cabe la exigencia de tasas ni de precios públicos<sup>482</sup>, respecto al servicio de recogida de residuos sólidos urbanos, se tendrán que establecer tasas<sup>483</sup>.

La sujeción o no de este servicio al IVA dependerá de la forma de gestión elegida; en virtud de las formas de prestación directa de servicios que recoge el art. 85 de la LRBRL, la realización de esta actividad se podrá llevar a cabo por la Entidad local utilizando sus propios medios, o a través de una sociedad mercantil cuyo capital sea de titularidad pública.

De esta forma, cuando se lleve a cabo con sus propios medios, no existirá sujeción al impuesto, al darse los requisitos exigidos por el art. 7.8 de la Ley 37/1992: tratarse de la prestación directa de un servicio público sin contraprestación o mediante contraprestación de carácter tributaria<sup>484</sup>, aunque para llevarlo a cabo deba valerse de la contratación de una empresa. A igual conclusión se llegaría en el caso de que el servicio se preste por una Mancomunidad de municipios, y la tasa sea cobrada por cada uno de los Ayuntamientos que forman parte de la misma<sup>485</sup> o por un consorcio<sup>486</sup>, como veremos posteriormente.

Si por el contrario, se lleva a cabo a través de una sociedad mercantil, cuyo capital sea de titularidad pública (o a través de una entidad pública empresarial), caben dos posibilidades:

1. Si la sociedad mercantil presta el servicio a los residentes y demás personas físicas y jurídicas que generan los residuos, sin contraprestación pecuniaria por los beneficiarios a la sociedad, sino que satisfacen al Ayuntamiento la correspondiente tasa de recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de los mismos; la operación no estará sujeta al impuesto, por aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992. En estos supuestos habrá que tener en cuenta la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos respecto a las

---

<sup>482</sup> La letra e) del art. 21 del TRLRHL lo recoge como uno de los servicios en que no cabe la exigencia de tasas, siendo igualmente predicable respecto a los precios públicos, pues el art. 42 se remite, en cuanto a los servicios y actividades excluidos de la posibilidad de exigir precios públicos, a los mismos supuestos que se recogen respecto a las tasas.

<sup>483</sup> Letra s) del art. 20.4 del TRLRHL.

<sup>484</sup> A este respecto es tajante la Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2003.

<sup>485</sup> Consulta de la DGT de 20 de octubre de 1998 (Nº 1658-98).

<sup>486</sup> Consulta de la DGT de 12 de septiembre de 2007 (Nº V1891-07).



prestaciones efectuadas por sociedades mercantiles íntegramente locales, y las consecuencias sobre la deducibilidad de las cuotas soportadas, que serán objeto de estudio en el epígrafe correspondiente del presente trabajo.

2. Si el servicio se presta por la sociedad, en nombre propio y por su cuenta y riesgo, cobrando directamente la tasa establecida; con la anterior Ley del IVA, cuando se realizaba de esta forma la prestación del servicio, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 5 apartado 6º, la jurisprudencia consideró que esta actividad no estaba sujeta al IVA<sup>487</sup>; ahora bien, a partir de la vigencia de la Ley 37/1992, se ha establecido de manera expresa, la sujeción a dicho impuesto de la prestación de servicios públicos por sociedades mercantiles<sup>488</sup>.

Cuando la forma de prestación elegida sea la indirecta (concesión, concierto, etc.), entonces la empresa deberá cobrar al usuario el importe de la tasa, con la repercusión del impuesto correspondiente<sup>489</sup>, que será el 7 por ciento, como veremos en el epígrafe correspondiente del presente trabajo. Por el contrario, cuando la actividad se lleve a cabo por un consorcio, si la composición de éste es íntegramente pública y se dan los requisitos establecidos por la Dirección General de Tributos, no estarán sujetas al impuesto las actividades que realicen las empresas dependientes del mismo<sup>490</sup>.

#### **b) Sujeción al IVA de las contraprestaciones recibidas por la sociedad mercantil local por parte de la Entidad local.**

En cuanto a los recursos económicos necesarios para que la sociedad mercantil local pueda llevar a cabo el cumplimiento de sus funciones, cuando se opta por las transferencias realizadas por el Ayuntamiento a la sociedad con cargo al Presupuesto Municipal, estas no se consideran sujetas al impuesto<sup>491</sup>,

---

<sup>487</sup> En este sentido la St. del TS de 10 de marzo de 2000 sobre la prestación del servicio de recogida de residuos de la sociedad LIPASAM, perteneciente al Ayuntamiento de Sevilla.

<sup>488</sup> Criterio mantenido reiteradamente por el TS en sus Sts. de 10 de marzo de 2000, 25 de septiembre y 3 de octubre de 2002 y 23 de junio de 2003 y la AN en su St. de 11 de febrero de 1999.

<sup>489</sup> Consulta de 8 de octubre de 2004 (Nº 1882-04), respecto a la prestación del servicio mediante la figura del concierto y Consulta de 16 de noviembre de 2007 (Nº V2452-07), en relación a la prestación por una empresa de capital mixto.

<sup>490</sup> Consulta de la DGT de 3 de septiembre de 2007 (Nº V1809-07) respecto a una entidad mercantil dependiente de un consorcio formado por una Diputación Provincial y noventa y dos Ayuntamientos y dedicado a la recogida y tratamiento de residuos que factura al consorcio y este a su vez a los Ayuntamientos beneficiarios de los servicios.

<sup>491</sup> En la Orden Ministerial de 20 de septiembre de 1989 por la que se regula la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales, se recoge, en su Anexo II, el «Cap. 4. Transferencias corrientes. Comprende los créditos para aportaciones por parte de la Entidad Local o de sus Organismos Autónomos, sin contrapartida directa de los agentes perceptores, y con destino a financiar operaciones corrientes. (...) A Empresa de la Entidad Local. Concepto 440. Aportación a sociedades mercantiles

ya que se parte de la idea<sup>492</sup> de que las transferencias hechas no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídico-mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público de limpieza viaria, recogida de basuras y tratamiento de residuos, al margen por completo del concepto de hecho imponible definido en la Ley, y sin que se consideren subvenciones<sup>493</sup>. Ahora bien, esta consideración no ha sido siempre interpretada así por la doctrina administrativa, de forma que ha considerado que se estaba ante operaciones sujetas al impuesto, y quedaban sujetas tanto las cantidades transferidas mensualmente como para la adquisición de elementos del inmovilizado<sup>494</sup>. Sin embargo, a partir del año 2006 y de la doctrina que considera que en estos supuestos las sociedades mercantiles actúan como órganos técnico-jurídicos del ente local creador, estaremos ante operaciones no sujetas<sup>495</sup>.

### **6.- Servicio de alcantarillado y demás conceptos análogos.**

Para la sujeción o no al impuesto, habrá que estar a la forma de gestión del servicio, ya que si se presta directamente por el Ayuntamiento o contrata con una empresa que lleva a cabo la prestación material pero sigue siendo la Entidad local la titular del servicio, no se devengará el impuesto<sup>496</sup>, aunque la mencionada empresa sí lo repercutirá al Ayuntamiento<sup>497</sup> y este no podrá ser objeto de deducción por el referido ente público. Por el contrario, si la forma de prestación del servicio es mediante gestión indirecta, se repercutirá el impuesto

---

*municipales o provinciales».*

<sup>492</sup> St. del TS de 10 de marzo de 2000.

<sup>493</sup> En concreto, la St. del TS de 24 de junio de 2003, sobre la sujeción al IVA por los servicios prestados por la mercantil Saneamientos de Córdoba S.A. (SADECO en adelante), perteneciente al Ayuntamiento de Córdoba, recoge que *«en todo caso, los servicios prestados por la recurrente, al Ayuntamiento de Córdoba, resultan gratuitos, y, como tales, ante la ausencia de un contravalor, no sujetos al IVA, pues SADECO sólo percibe las transferencias corrientes y de capital, aprobadas en los correspondientes Presupuestos Municipales, y tales entregas de dinero no pueden considerarse como el resultado de un pacto previo oneroso entre dos partes contratantes, ya que la citada sociedad no conviene con la Corporación el importe de la retribución por los servicios prestados, sino que se limita a recibir las cantidades en efectivo que aquélla, unilateralmente, decide en cada ejercicio presupuestario (y, por tanto, el comentado contravalor no existe)».*

<sup>494</sup> Han considerado que las contraprestaciones satisfechas por la Entidad local estaban sujetas al impuesto la Resolución del TEAC de 28 de noviembre de 2001 y la Dirección General de Tributos en Consultas de 5 de febrero de 2005 (Nº 0179-04) y 9 de marzo de 2004 (Nº 0565-04).

<sup>495</sup> Consultas de la DGT de 31 de agosto de 2006 (Nº V1710-06), 14 de marzo (Nº V0528-07), 18 de julio (Nº V1597-07) y 22 de noviembre de 2007 (Nº V2492-07).

<sup>496</sup> Recordar a estos efectos que en el nº 4 del art. 20 del TRLRHL se recoge que las EELL podrán exigir tasas por la prestación de los servicios de alcantarillado, tratamiento y depuración de aguas residuales (letra r) y por la recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares (letra s).

<sup>497</sup> Consulta de la DGT de 30 de junio de 1997 (Nº 1416-97).

al usuario, al tipo reducido del 7 por ciento, a tenor del art. 91 de la Ley 37/1992, como veremos en un epígrafe específico.

## **7.- Prestación del servicio de cementerio.**

### **a) Introducción.**

Entre las competencias que se atribuyen a los municipios se encuentra, en virtud del art. 25 de la LRBRL, en su letra j), la de cementerios y servicios funerarios; estableciéndose, además, como una de las competencias que se deben prestar en todos los municipios (art. 26 de la LRBRL). Además, por la prestación de dichos servicios, los Ayuntamientos podrán establecer y exigir tasas, de acuerdo con la letra p) del nº 4 del art. 20 del TRLRHL<sup>498</sup>.

Pues bien, la sujeción o no al impuesto en la prestación de estos servicios dependerá de la forma de prestación elegida, dependiendo de que se lleve a cabo por el propio Ayuntamiento o mediante una concesión administrativa. En todo caso, hay que tener en cuenta la posibilidad, ya casi extinguida, de que se preste por las “parroquias”. Dado que paulatinamente este servicio se ha ido asumiendo por los Ayuntamientos, en caso de que se produzca la transmisión a los mismos, dicha operación no quedaría sujeta al impuesto<sup>499</sup>.

### **b) Prestación directa por la Entidad local.**

En este supuesto, la prestación del servicio no estará sujeta al impuesto, al exigirse una tasa y al no encontrarse esta actividad incluida dentro de la lista del apartado 8 del art. 7 de la Ley 37/1992 que determina la sujeción al impuesto en todo caso. Además, se puede plantear la sujeción y la posibilidad de deducción por las cuotas resultantes de la construcción por el Ayuntamiento de los nichos y sepulturas. Ahora bien, al no estar ante el ejercicio de una actividad empresarial llevada a cabo por un Ayuntamiento, esta operación no estaría sujeta al IVA<sup>500</sup>; tampoco lo estarán las adjudicaciones de espacios de

---

<sup>498</sup> En concreto recoge: «*Cementerios locales, conducción de cadáveres y otros servicios fúnebres de carácter local*».

<sup>499</sup> Ya que el nº 1 letra a) del art. 7 de la Ley 37/1992 recoge como supuesto de no sujeción, la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada en favor de un solo adquirente, cuando éste continúe el ejercicio de las mismas actividades empresariales o profesionales del transmitente. Es lo que ocurriría con la asunción de la explotación del cementerio por parte de un Ayuntamiento que venía siendo prestado por la parroquia, tal y como se recoge en la Consulta de la DGT de 15 de diciembre de 2003 (Nº 2229-03).

<sup>500</sup> La Dirección General de Tributos, al manifestarse sobre la posibilidad de deducción de cuotas soportadas en la realización de obras de construcción en el cementerio -Consulta de 2 de abril de 1998 (Nº 0532-98)- ha puesto en relación dicha posibilidad con el supuesto de que la enajenación de los nichos y sepulturas esté sujeta o no al impuesto, de forma que en el primer caso, las cuotas soportadas serían deducibles, y no así en el segundo. Ahora bien, en todo caso estamos ante una concesión administrativa y nunca ante una cesión de la propiedad, por lo que no podemos hacer referencia a la enajenación.

enterramiento mediante concesión de la utilización privativa de tales espacios de dominio público, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 9º del art. 7 de la Ley del IVA<sup>501</sup>, y sin que a estos efectos se pueda plantear la posibilidad de enajenar los mismos, con lo que no se puede plantear la posibilidad de deducir las cuotas soportadas.

Una cuestión distinta es que un Ayuntamiento decidiera establecer el servicio de venta de ataúdes y transporte funerario. A este respecto, tenemos que recordar que respecto a los servicios funerarios se ha operado una liberalización por el art. 22 del R.D. Ley 7/1996, de 7 de junio, excluyendo la reserva a favor de las Entidades locales de los servicios mortuorios. En estos supuestos actuaría en concurrencia con la iniciativa privada, y estaríamos ante el ejercicio de actividades empresariales por el Ayuntamiento, por tanto, operando la sujeción al IVA.

### **c) Prestación del servicio mediante concesión administrativa.**

En este otro supuesto nos encontraríamos con una operación sujeta al impuesto, en virtud de lo establecido en los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992<sup>502</sup>.

### **d) Sujeción al IVA de los títulos de derecho funerario.**

Por aplicación del art. 7.9 de la Ley 37/1992<sup>503</sup>, no estarán sujetas al IVA las adjudicaciones de los denominados "títulos de derecho funerario" otorgadas directamente por un ente público al destinatario de las mismas mediante concesión administrativa; ahora bien, en virtud el art. 7, apartado 1, letra B) del Texto Refundido del ITPyAJD estas concesiones a particulares tributarán por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD<sup>504</sup>.

---

<sup>501</sup> Consulta de 5 de noviembre de 1999 (Nº 2087-99).

<sup>502</sup> Consulta de 16 de abril de 1997 (Nº 0805-97).

<sup>503</sup> Consulta de la DGT de 6 de septiembre de 2001 (Nº 1625-01).

<sup>504</sup> En cuanto a la base imponible, el art. 13 señala que estará constituida por la cantidad total que en concepto de precio o canon deba satisfacer el concesionario. Si en lugar de un precio fijo, se le impone la obligación de satisfacer cantidades periódicamente y por un tiempo superior a un año, la base se obtiene capitalizando al 10 por 100 la cantidad anual que satisfaga el concesionario.

El tipo impositivo aplicable es el aprobado por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias reconocidas en la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, y en su defecto el tipo del 4 por 100, cualesquiera que sean la naturaleza, duración y clase de bienes sobre los que recaiga.

Según el art. 8, está obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente en la concesión administrativa, el concesionario, cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario.

## **8.- Construcción, explotación y gravamen en relación con el aparcamiento municipal.**

### **a) Introducción.**

En los últimos años, es frecuente que los Ayuntamientos promuevan la construcción, en subsuelo de titularidad municipal, de aparcamientos, al objeto de paliar el problema de la falta de estacionamientos en superficie. Se pueden dar distintas fórmulas en cuanto a la prestación de este servicio, aunque generalmente el Ayuntamiento no va a encarar directamente la ejecución y/o explotación de tales servicios, sino que va a utilizar instituciones jurídicas diversas, normalmente la “concesión administrativa”, a través de la cual se va a encomendar a distintos empresarios tal ejecución y/o explotación de aparcamientos asentados en subsuelo de titularidad municipal.

### **b) Construcción.**

#### **1. Construcción por el Ayuntamiento.**

Cuando se lleve a cabo la construcción directamente por el Ayuntamiento, este vendrá obligado a soportar las cuotas de IVA que le repercutan sus proveedores de bienes y servicios; ahora bien, en cuanto a la posibilidad de deducir las cuotas soportadas, estará en función del destino que se de a dicha infraestructura, en cuanto a que, si sobre dicho aparcamiento se otorga una concesión administrativa, que es una operación no sujeta al IVA en virtud del art. 7.9 de la Ley 37/1992, no podrán deducirse las cuotas soportadas, ya que el art. 94 de la actual Ley del IVA limita el ejercicio del derecho a la deducción a que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se dediquen a servicios sujetos y no exentos del IVA<sup>505</sup>.

#### **2. Construcción por un tercero.**

En el supuesto de que se encomiende la construcción a un tercero, estaremos ante una actividad de carácter empresarial, por tanto sujeta al IVA, ya que la operación se conceptúa como una entrega de bienes, constituyendo, por tanto, un supuesto de sujeción y no exención a efectos de IVA, debiendo repercutir el impuesto devengado al Ayuntamiento destinatario de la obra.

Además, puede pactarse que al constructor se le transfieran los terrenos de cesión obligatoria que, en virtud del actual Texto Refundido de la Ley del Suelo, le corresponden al Ayuntamiento; en cuanto a la sujeción al impuesto de esta transmisión, hay que tener en cuenta que la cesión de los terrenos que con carácter obligatorio exige el mencionado Texto Refundido, no está sujeta al

---

<sup>505</sup> Consulta de la DGT de 15 de junio de 2005 (Nº V1098-05).

impuesto (ni en su caso, las compensaciones dinerarias sustitutivas de dichas aportaciones)<sup>506</sup>.

### **c) Explotación.**

#### **1. Directamente por la Entidad local.**

De acuerdo con lo establecido en los arts. 4 y 5 de la actual Ley del IVA, estaríamos ante el ejercicio de una actividad empresarial realizada por el Ayuntamiento, y por tanto, las contraprestaciones que se fijan en la correspondiente Ordenanza municipal, estarían sujetas al impuesto<sup>507</sup> en cuanto el Ayuntamiento lleve a cabo la ordenación de medios materiales y humanos interviniendo en el mercado.

#### **2. Gestión mediante sociedad municipal.**

La Dirección General de Tributos entiende que, en estos supuestos, estamos ante una gestión directa de un servicio público<sup>508</sup>, considerando que<sup>509</sup>, en caso de establecerse una contraprestación a favor del Ayuntamiento, a satisfacer por la empresa municipal (el llamado canon concesional) no lo sería por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de su dominio público, sino como una contraprestación por la concesión de la explotación del servicio. Por tanto, al entenderse que el Ayuntamiento actúa en el ejercicio de una actividad empresarial, las cantidades entregadas periódicamente por dicha sociedad al mismo, estarían sujetas al impuesto. En todo caso, la prestación por la sociedad mercantil se considera una operación sujeta y no exenta del IVA, tributando al tipo general del 16 por ciento la operación consistente en la concesión de la explotación de un parking público, mediante una contraprestación periódica.

---

<sup>506</sup> Consulta de la DGT de 15 de marzo de 2004 (Nº 0631-04).

<sup>507</sup> Consulta de 13 de febrero de 2003 (Nº 0209-03).

<sup>508</sup> Según Informe de fecha 1 de abril de 2003 de la Secretaría de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Ministerio de Hacienda, esta operación *«no es un simple arrendamiento de cesión de uso de un inmueble, sino una explotación del servicio público de aparcamiento con tarifas preestablecidas que deben satisfacer los ocupantes de las plazas de aparcamiento»*. En este supuesto, estaríamos ante la explotación del aparcamiento de forma directa a través de una sociedad privada municipal, no existiendo entre dicho Ayuntamiento y la sociedad municipal una “concesión administrativa” sino una “gestión directa de un servicio público”. Por tanto, el canon satisfecho por la sociedad privada municipal, no se puede considerar como una tasa, sino como la contraprestación por la explotación de un servicio público. El canon por la explotación del aparcamiento se abona periódicamente al Ayuntamiento que en consecuencia adquiere la condición de empresario o profesional a efectos del IVA por la cesión de dicho aparcamiento de forma continuada en el tiempo.

<sup>509</sup> Criterio recogido en la Consulta de 27 de mayo de 2003 (Nº 0690-03).

### **3. Gestión mediante una concesión administrativa.**

#### **3.1 No sujeción al IVA de la constitución.**

La constitución de la concesión administrativa, salvo que se lleve a cabo en puertos y aeropuertos, no está sujeta a IVA (por establecerlo así el art. 7.9 de la Ley 37/1992), sino que se encuentra sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD (por aplicación del art. 7.1.B) del Texto Refundido regulador del impuesto)<sup>510</sup>.

Ahora bien, la cesión a terceros por el concesionario del derecho a la explotación, a cambio de una contraprestación, sí se considera una operación sujeta a IVA<sup>511</sup>, ya que el art. 7.9 de la actual Ley del IVA, únicamente hace referencia a la no sujeción de la constitución inicial de la concesión, sin que puedan derivarse los efectos de esta no sujeción a los supuestos de transmisión. Además de la sujeción al IVA, esta transmisión estaría sujeta a tributación de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD, si concurren los requisitos del art. 31.2 del Texto Refundido del impuesto.

#### **3.2 Sujeción al IVA del canon que se paga a la Administración.**

Los pliegos de cláusulas respectivas, pueden recoger la obligación de satisfacer a la Administración un canon; en estos casos, la Dirección General de Tributos considera que esta operación no se encuentra sujeta al impuesto<sup>512</sup> en aplicación del art. 7.9 de la Ley 37/1992.

#### **3.3 Sujeción por la formalización de las Actas de recepción.**

En estos supuestos, hay que destacar que, en el ejercicio de la facultad de tutela asignada a la Entidad local, es necesario que se formalicen las Actas de recepción, donde se verificará que la construcción cumple con las especificaciones señaladas en los acuerdos de concesión, aunque con posterioridad, el concesionario proceda a la cesión del uso de las plazas de

---

<sup>510</sup> Ya que el art. 7.5 del Texto Refundido del ITPyAJD, determina la no sujeción a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas de determinadas operaciones, en principio sujetas a dicha modalidad, cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA. En este sentido, se manifiestan las Consultas de la DGT de 10 de enero de 2002, 3 de diciembre de 2003 y 17 de febrero de 2004.

<sup>511</sup> Si la transmisión de los derechos por el concesionario no se hace en el ejercicio de su ámbito empresarial sino de su ámbito personal –Consulta de la DGT de 27 de febrero de 1996- esta operación quedaría sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, así como si constituyera todo el patrimonio del transmitente (operaría el supuesto de no sujeción recogido en el art. 7.1 de la Ley 37/1992). Si lo que se subroga a terceros es el uso y disfrute de las plazas de garaje (normalmente a los vecinos) procederá la sujeción por ITPyAJD.

<sup>512</sup> Consulta de la DGT de 17 de febrero de 2004 (Nº 0305-04).

aparcamiento a terceros a cambio de un precio. En estos supuestos, se ha planteado si, con la elaboración de dichas Actas, se está produciendo un hecho imponible a efectos de IVA, del que la Entidad local pudiera resultar sujeto pasivo del impuesto<sup>513</sup>.

Recordando el concepto de entrega de bienes que vimos en el epígrafe destinado al hecho imponible, el mismo se define en la Ley 37/1992<sup>514</sup> y está igualmente definido por la Directiva 2006/112/CE. En la interpretación de este concepto, es necesario tener en consideración la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>515</sup>, la cual recoge que el concepto de entrega de bienes a los efectos del IVA, no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros, sino que se trata de un concepto de Derecho Comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria. Se deduce igualmente que, en relación con la existencia de una entrega de bienes a estos efectos, han de analizarse las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para su comparación con las que se confieren al propietario.

Por tanto, con la formalización de las Actas de recepción, no se puede considerar que el ente público deviene propietario de la construcción, en el sentido de la jurisprudencia que se ha señalado, ya que en ningún momento adquiere las facultades inherentes al propietario de una cosa, como son las de usar y disponer, por cuanto el uso de la obra objeto de la concesión queda para el concesionario.

No es impedimento para la anterior interpretación el hecho de que la titularidad jurídica o formal de las obras afectas a la concesión corresponda al ente público concedente, ni tampoco la posibilidad de que efectivamente se produzca su entrega al referido ente público al término del período de concesión. Por tanto, no existiendo entrega de bienes a los efectos del IVA, y en la medida en que tampoco se produce ninguna otra de las modalidades del hecho imponible, no procede repercutir el impuesto con ocasión de la aprobación de las Actas de recepción.

---

<sup>513</sup> Consulta de 25 de abril de 2003 de la DGT (Nº 0573-03).

<sup>514</sup> De acuerdo con el número 1º del apartado Dos del art. 8 de la Ley 37/1992, se consideran entrega de bienes *«las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por ciento de la base imponible»*.

<sup>515</sup> Sentencia de 8 de febrero de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, Asunto C-320/88, apartados 8, 9 y 10, ya vistos.



## **d) Sujeción al IVA de la reversión al Ayuntamiento.**

### **1. Sujeción del rescate anticipado de una concesión administrativa.**

El rescate anticipado de una concesión administrativa por el ente público concedente no constituye por sí mismo una operación sujeta al IVA<sup>516</sup>, y la cantidad recibida en concepto de indemnización por la concesionaria, no tiene el carácter de contraprestación de las prestaciones de servicios realizadas por aquélla en la gestión del servicio público objeto de la concesión<sup>517</sup>.

### **2. Sujeción al IVA una vez transcurrido el plazo de la concesión.**

Cuando se produzca la reversión al Ayuntamiento del aparcamiento y la sociedad encargada de la explotación haya sido la que ha realizado la construcción de la infraestructura, estaremos ante una segunda entrega y, por tanto, resulta de aplicación la exención recogida en el art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, ya que no se considera primera entrega cuando el promotor haya utilizado ininterrumpidamente el inmueble por un plazo igual o superior a dos años<sup>518</sup>.

## **e) Enajenación de las plazas de garaje.**

En el caso de que se previera la posibilidad de la adquisición de la propiedad de los inmuebles (garajes) por terceros, dicha enajenación únicamente podría ser llevada a cabo por el Ayuntamiento respectivo; y esta operación se considera sujeta a IVA, ya que se entiende que el Ayuntamiento actuaría en el ejercicio de una actividad empresarial.

La base imponible se cuantificaría por la diferencia entre el canon concesional pagado previamente y el precio de la indemnización por el rescate. El tipo de gravamen aplicable, en este supuesto, no sería el del 16 por ciento, sino el del 7 por ciento.

---

<sup>516</sup> Consulta de la DGT de 26 de marzo de 1999 (Nº 0425-99).

<sup>517</sup> Ya que, de acuerdo con el art. 78, apartado Tres, nº 1 de la Ley 37/1992, no se incluirán en la base imponible «*las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones... que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto*», como ocurre en el caso de una reversión de una concesión.

<sup>518</sup> Consulta de la DGT de 8 de marzo de 2006 (Nº V0427-06), donde se firma un convenio con un Ayuntamiento por el cual llevará a cabo la construcción, y después de su explotación durante veinticinco años, procede a su cesión gratuita al Ayuntamiento.

## **f) Operaciones relacionadas con la regulación del aparcamiento.**

### **1. Prestación directa por el Ayuntamiento.**

Los Ayuntamientos pueden prestar este servicio de forma directa, para lo cual tendrán que establecer la tasa correspondiente por la utilización privativa del dominio público, mediante la aprobación de una Ordenanza Reguladora de Aparcamiento (ORA) que regulará la prestación del servicio de regulación del aparcamiento<sup>519</sup>. En este supuesto, al cobrarse una contraprestación de carácter tributario, no se repercutirá el impuesto correspondiente<sup>520</sup>.

### **2. Prestación mediante concesión administrativa.**

En otros supuestos, se procede al otorgamiento de una concesión administrativa, que puede comprender también la prestación del servicio de retirada de vehículos de la vía pública mediante grúa. Aunque la contraprestación por la prestación del servicio venga constituida por una tasa, esta actividad se considera una prestación de servicios sujeta al IVA, por lo que se tendrá que repercutir sobre los usuarios el impuesto correspondiente<sup>521</sup>.

## **9.- Prestaciones de servicios realizadas a título gratuito.**

Los autoconsumos de servicios se encuentran regulados actualmente en el art. 26 de la Directiva 2006/112/CE<sup>522</sup>; dicho precepto regula los autoconsumos

<sup>519</sup> El art. 20.3 del TRLRHL establece la exigencia de tasas, entre otros supuestos en su letra u) por el «estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías de los municipios dentro de las zonas que a tal efecto se determinen y con las limitaciones que pudieran establecerse».

<sup>520</sup> Consulta de la DGT de 28 de julio de 2006 (Nº V1612-06).

<sup>521</sup> Consulta de la DGT de 17 de febrero de 2004 (Nº 0305-04). En igual sentido la anteriormente mencionada Consulta de 28 de julio de 2006 (Nº V1612-06), donde se recoge la posibilidad de que el Ayuntamiento pueda cobrarle a dicha empresa una tasa, un canon concesional o simplemente, cederle esta utilización de las vías públicas de manera gratuita. También la Consulta de 4 de septiembre de 2006, sobre el aparcamiento en las zonas verde y azul de las vías públicas de Madrid.

<sup>522</sup> Artículo 26.

«1. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA;

b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

2. Los Estados miembros podrán proceder en contra de lo dispuesto en el apartado 1 a condición de que ello no sea causa de distorsión de la competencia».

Artículo 27.

«A fin de evitar distorsiones de la competencia, y previa consulta al Comité del IVA, los Estados miembros podrán asimilar a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la prestación, por un sujeto pasivo, de un servicio para las necesidades de su empresa en aquellos casos en que la prestación del mismo servicio por otro sujeto pasivo no le concediese el derecho a la deducción total del IVA».

de servicios externos, mientras que el art. 27 regula los internos, y si bien la imposición de gravamen para estos últimos es facultativa para los Estados miembros, en la práctica no resulta gravado, pues en todo caso se exige para la consideración de un autoconsumo que la operación se realice fuera del ámbito empresarial. En cuanto a la finalidad de gravar estas operaciones, nos remitimos a lo expuesto respecto a los autoconsumos de bienes.

El art. 12 de la Ley 37/1992 ha asimilado a las operaciones de carácter oneroso las siguientes operaciones:

1. Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el art. 9, número 1º de la Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo. Este número tiene meramente carácter residual.
2. La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.
3. Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional<sup>523</sup>.

Los supuestos 2 y 3, como ha recogido la doctrina<sup>524</sup> tienen como notas características que la prestación de servicios se produce con fines ajenos a la actividad empresarial o profesional, y que las cuotas soportadas en la adquisición de los servicios son totalmente deducibles. Por tanto, si no se da esta característica de realización de actividades con fines ajenos a la actividad

---

<sup>523</sup> El apartado 3º del art. 12 ha sido redactado por el apartado uno del art. 3º de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, exigiendo, para la asimilación de esta operación a una prestación de servicios, el requisito de que «siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional». En cuanto a esta modificación por la Ley para la prevención del fraude, la doctrina ha recogido (FALCÓN Y TELLA, R.: “La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios (art. 12.3º LIVA)...”; *cit*) que “la modificación no tiene nada que ver con el fraude en el IVA, sino que a través de la misma se trata de paliar una deficiencia técnica del texto vigente hasta ahora, aunque, como veremos, el apresuramiento ha llevado a una solución, que, si bien positiva y evidente (hasta el punto de que no habría sido necesaria una modificación expresa del texto de la Ley) sigue siendo insuficiente”. Por otra parte, GARCÍA NOVOA, C.: “Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley del Prevención del Fraude”; *Quincena Fiscal*, nº 13. 2007 ha recogido igualmente que con la anterior redacción la prestación gratuita de un servicio se traducía en una especie de opción a favor del contribuyente, ya que podía optar por no deducir el IVA soportado y considerar que no existía autoconsumo, lo que estaríamos ante una operación no sujeta del art. 7.7 de la actual Ley del IVA, o podía deducir dicho IVA soportado y tributar por el concepto de autoconsumo de servicios en el momento en que se efectuase la correspondiente autoliquidación.

<sup>524</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; *cit.* (pág. 171).

empresarial, no se tiene que gravar la operación realizada. Esta precisión ya ha sido objeto de estudio en el epígrafe destinado a los autoconsumos de bienes.

En caso de que no se den estos requisitos, nos encontraríamos con los supuestos de no sujeción que se regulan en el art. 7.7 de la Ley 37/1992, en el que se establece que estas operaciones no estarán sujetas, en base a que, para preservar la aplicación de la neutralidad del impuesto, no se produzca una doble imposición; lo que ocurriría si un sujeto pasivo que no ha podido deducir totalmente sus cuotas, debe a su vez soportar la repercusión del impuesto, con lo que se estaría gravando doblemente el mismo valor añadido asociado al producto objeto de autoconsumo. Ahora bien, para que se pueda aplicar esta no sujeción se tienen a su vez que dar dos requisitos:

1. Que en la adquisición de los bienes o servicios se haya soportado el IVA efectivamente, por lo que no se aplicaría si en su día se devengó el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas o el ITPyAJD porque la adquisición se realizó a un particular.
2. Que el IVA soportado no se haya deducido total o parcialmente. Esto va a significar que, si se pudo deducir al menos una parte de IVA, por pequeña que sea, estaremos ante una operación de autoconsumo. En este supuesto la Ley sí permite que se produzca una doble imposición.

Ahora bien, existe una diferencia entre los apartados 2 y 3 del art. 12 citados, en cuanto que operará el supuesto de no sujeción cuando el sujeto pasivo se limite a prestar el mismo servicio recibido de terceros. Por tanto, si el servicio prestado gratuitamente no es exactamente el mismo que se recibió de los terceros, aunque las cuotas soportadas no hayan sido deducibles, en principio la operación estaría sujeta<sup>525</sup>.

En su aplicación a las Entidades locales, nos podríamos encontrar con el supuesto, por ejemplo, en que una sociedad íntegramente municipal con derecho a la deducción total del impuesto, que se dedica al fomento de actividades locales, presta cursos de formación a personal del Ayuntamiento con carácter gratuito. En este caso, se estaría produciendo un autoconsumo de servicios a favor del Ayuntamiento<sup>526</sup>.

---

<sup>525</sup> Ahora bien, la doctrina ha señalado AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 172) que si lo que se añade es un pequeño valor, podría considerarse aplicable en este supuesto la no sujeción, para evitar precisamente la doble imposición, aun perdiendo ese pequeño valor, por su insignificancia.

<sup>526</sup> En un sentido similar nos encontramos con la Consulta de la DGT de 28 de marzo de 2003 (Nº 0456-03), referente a una asociación sin ánimo de lucro que tenía por objeto promover el desarrollo rural de determinadas comarcas. La DGT contestó que «en la medida en que la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (...), los servicios que se prestan relativos a la gestión de subvenciones, la impartición de cursos de formación profesional homologados por la administración autonómica y la gestión gratuita de un centro de información para las Pymes, estarán sujetos al Impuesto en concepto de prestación de servicios o autoconsumo de

En el caso de que esta misma empresa tuviera que realizar prestaciones gratuitas a favor de sus empleados, en cumplimiento de un convenio colectivo, podríamos entender que al no estarse realizando fines ajenos a la actividad empresarial, no se estaría produciendo un autoconsumo<sup>527</sup>, sino una operación no sujeta regulada en el art. 7.10 de la Ley 37/1992.

También se engloban en este supuesto, las prestaciones de servicios realizadas por los organismos autónomos locales a título gratuito<sup>528</sup>, ya que desde el momento en que realizan actividades empresariales, no se puede aplicar el supuesto de no sujeción del art. 7 de la Ley 37/1992, puesto que no se consideran como empresarios a las empresas que únicamente realicen actividades a título gratuito, ya que la Dirección General de Tributos no considera que unos determinados servicios se presten gratuitamente, cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados.

En cuanto a las actividades realizadas por las Entidades locales, no le resultarán de aplicación los supuestos de autoconsumo, cuando presten servicios con carácter gratuito en el ejercicio de sus funciones públicas, ya que en estos supuestos no actúan como empresarios y se le aplica el supuesto de no sujeción del art. 7.8 de la Ley 37/1992. Por el contrario, cuando actúen como empresarios y presten servicios con carácter gratuito, dicha operación estará sujeta al impuesto<sup>529</sup>.

---

*servicios si se prestan gratuitamente, conforme a los artículos 11 y 12, número 3º, de la Ley 37/1992».*

<sup>527</sup> En este sentido, la St. del TJCE de 16 de octubre de 1997 Asunto C-285/95 *Julius Fillibeck Sdhne*, excluye del ámbito del autoconsumo y, por consiguiente, de su gravamen en el impuesto, las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito pero que, sin embargo, se realizan por el sujeto pasivo con fines que no son ajenos a su actividad empresarial. Se trataba, en concreto, de operaciones de transporte de los empleados realizadas gratuitamente por una empresa entre distintas canteras y obras en las que trabajaba, con rotación frecuente de los empleados, y con dificultades de acceso a través de medios de transporte público.

<sup>528</sup> Consulta de la DGT de 30 de octubre de 2003 (Nº 1761-03) relativa a un organismo autónomo que presta servicios relacionados con la formación ocupacional de los desempleados, promoción y fomento de la creación de nuevas empresas, entre otros.

<sup>529</sup> En este sentido, la Consulta de 2 de marzo de 2005 (Nº V0329-05) respecto a una entidad de Derecho público que ha promovido la construcción de un edificio destinado a oficinas y locales comerciales que va a arrendar a otros empresarios o profesionales y ceder gratuitamente una parte de oficinas a favor de una Comunidad Autónoma.

## **10.- Actuaciones de aplicación de los tributos y recaudación municipal.**

### **a) Introducción.**

En primer lugar, debemos de tener en cuenta, en todo caso, que es una función pública reservada al personal sujeto al estatuto funcionarial la que implique el ejercicio de autoridad, correspondiendo a los funcionarios de habilitación estatal la función recaudatoria<sup>530</sup>; además, hemos de destacar la posibilidad introducida por la Ley 57/2003 que modificó la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, de creación de un órgano de gestión tributaria en los municipios de gran población, a los que le corresponderán, en virtud del art. 135 de la LRBRL, entre otras competencias, la gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales y la recaudación en período ejecutivo de los demás ingresos de Derecho público del Ayuntamiento.

En segundo lugar, la actividad de recaudación pública puede calificarse como una auténtica prestación de servicios<sup>531</sup>; dicha calificación, a su vez, permite que su prestación se realice mediante las formas de gestión indirecta que se recogen en la Ley de Contratos del Sector Público. Ahora bien, en todo caso hemos de tener en cuenta que no se podrán prestar de forma indirecta los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad<sup>532</sup>. Por tanto, en el conjunto de actividades de un mismo servicio, habrá que diferenciar las funciones o actividades que no impliquen ejercicio de autoridad de las que sí impliquen tal ejercicio; a los efectos de que, mientras las primeras podrán ser prestadas de forma indirecta, las segundas necesariamente deberán prestarse

<sup>530</sup> Actualmente esta función se encomienda a estos funcionarios en virtud de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 7/2007, del Estatuto Básico del Empleado Público, el cual, además, ha derogado el art. 92 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local donde anteriormente se atribuían las funciones a los funcionarios de habilitación nacional. Además, el art. 5.3 del R.D. 1174/1987 recoge en la función de Tesorería la jefatura de los Servicios recaudatorios, facultad que comprende:

a) El impulso y dirección de los procedimientos recaudatorios, proponiendo las medidas necesarias para que la cobranza se realice dentro de los plazos señalados.

b) La autorización de pliegos de cargo de valores que se entreguen a los recaudadores y agentes ejecutivos.

c) Dictar la providencia de apremio en los expedientes administrativos de este carácter y autorizar la subasta de bienes embargados.

d) La tramitación de los expedientes de responsabilidad por perjuicio de valores.

<sup>531</sup> En este sentido, es interesante el estudio de PAGES I GALTÉS, J.: “La participación de los sujetos privados en la gestión de ingresos públicos”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 11. 2002.

<sup>532</sup> Tal y como se recoge en el art. 251.1 de la LCSP y el art. 85.3 de la LRBRL. Asimismo, el art. 43.1 del RSCL recoge que serán atendidas necesariamente por gestión directa las funciones que impliquen ejercicio de autoridad.

de forma directa, que sólo podrá ser desarrollada por funcionarios. Se entiende por ejercicio de autoridad aquel que es inherente a los poderes públicos, en tanto comporta el ejercicio de potestades indeclinables y coacción administrativa. Básicamente estaríamos en los supuestos en que se realizan funciones inspectoras y las recaudatorias como consecuencia de los cuales se dictan actos coercitivos contra el patrimonio de los contribuyentes, como son las providencias de apremio y la autorización de subastas de bienes embargados. Además de las funciones reservadas al tesorero, que se consideran funciones reservadas y no pueden ser susceptibles de cesión a una entidad colaboradora, también se incluirían aquellas medidas coercitivas sobre el patrimonio del deudor, como son la recaudación ejecutiva, o la emisión de liquidaciones tributarias y otros ingresos de Derecho público, por cuanto se trata de actos susceptibles de ejecución forzosa<sup>533</sup>. En la actualidad, el art. 163 de la LGT recoge que el procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo, y la competencia para entender el mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria. Por tanto, la función ejecutiva le corresponde exclusivamente a la Administración, con lo que se descarta la posibilidad de que esta actividad pueda ser llevada a cabo por particulares.

En tercer lugar, la participación de sujetos privados en la recaudación de ingresos públicos puede producirse, bien cuando un sujeto privado gestiona el servicio público de recaudación, percibiendo como contrapartida una retribución que suele ir ligada al volumen de ingresos públicos que recaude; o bien puede darse el supuesto de que un sujeto privado perciba de los usuarios unas tarifas que constituyen la totalidad o parte de la retribución correspondiente a otro servicio público diferente del que gestiona.

#### **b) Formas de prestación del servicio de recaudación municipal.**

En la actualidad, una vez desaparecida la figura del recaudador privado que se recogía en la Ley de Régimen Local de 1955, las Entidades locales están forzosamente obligadas a optar, bien por prestar directamente el servicio de recaudación, o conveniar con otros entes territoriales en cuya demarcación se ubique la entidad correspondiente, o delegar en otros entes públicos – principalmente en las Diputaciones Provinciales- en los términos previstos en los arts. 7 del TRLRHL y 106.3 de la LRRL, a los efectos de que sean estos otros entes públicos quienes ejerzan la gestión recaudatoria de forma directa. En iguales términos se recoge en el art. 8 del vigente Reglamento General de Recaudación<sup>534</sup>.

---

<sup>533</sup> En este sentido se manifiesta LÓPEZ GARCÍA, C.: “Gestión indirecta de servicios de gestión tributaria y recaudatoria de las Corporaciones Locales”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 2. 2005.

<sup>534</sup> El cual va a recoger que dicha la recaudación se llevará a cabo:

a) Directamente por las entidades locales y sus organismos autónomos, de acuerdo con lo establecido en

## 1. Prestación directa.

Las Entidades locales pueden optar por prestar los servicios mediante los propios medios integrados en su organización, -pudiendo considerar derogado el art. 69 del RSCL que exigía la gestión directa sin órgano especial, cuando los servicios impliquen ejercicio de autoridad<sup>535</sup>-, así como con la constitución de un organismo público de carácter local.

En todo caso, es necesario recordar que en los municipios de gran población<sup>536</sup>, se recoge un régimen específico respecto a la actividad de recaudación en estos municipios. A estos efectos, el art. 134 de la LRBRL recoge que la recaudación será ejercida por el órgano u órganos que se determinen en el Reglamento orgánico municipal, teniendo en cuenta que el titular o titulares de dicho órgano u órganos deberán ser funcionarios de Administración local con habilitación de carácter estatal. Ahora bien, también existe la posibilidad de que se cree un órgano específico, cuyas funciones concretas se describen en el art. 135 del mencionado texto legal, donde describe al órgano de Gestión Tributaria<sup>537</sup>.

---

sus normas de atribución de competencias.

b) Por otros entes territoriales a cuyo ámbito pertenezcan cuando así se haya establecido legalmente, cuando con ellos se haya formalizado el correspondiente convenio o cuando se haya delegado esta facultad en ellos, con la distribución de competencias que en su caso se haya establecido entre la entidad local titular del crédito y el ente territorial que desarrolle la gestión recaudatoria.

Y añade un nuevo supuesto que no se incluía en el art. 6 del anterior Reglamento General de Recaudación, en tanto que la recaudación se podrá llevar a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando así se acuerde mediante la suscripción de un convenio para la recaudación.

<sup>535</sup> Sobre la posible derogación del art. 69 del RSCL se manifiesta la consulta de *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, n<sup>o</sup> 15. 2000.

<sup>536</sup> Que se regula en el Título X de la LRBRL, introducido por el apartado 4 del artículo primero de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local.

<sup>537</sup> A estos efectos, el mencionado artículo recoge: «1. Para la consecución de una gestión integral del sistema tributario municipal, regido por los principios de eficiencia, suficiencia, agilidad y unidad en la gestión, se habilita al Pleno de los ayuntamientos de los municipios de gran población para crear un órgano de gestión tributaria, responsable de ejercer como propias las competencias que a la Administración Tributaria local le atribuye la legislación tributaria.

2. Corresponderán a este órgano de gestión tributaria, al menos, las siguientes competencias:

- a) La gestión, liquidación, inspección, recaudación y revisión de los actos tributarios municipales.
- b) La recaudación en período ejecutivo de los demás ingresos de derecho público del ayuntamiento.
- c) La tramitación y resolución de los expedientes sancionadores tributarios relativos a los tributos cuya competencia gestora tenga atribuida.
- d) El análisis y diseño de la política global de ingresos públicos en lo relativo al sistema tributario municipal.
- e) La propuesta, elaboración e interpretación de las normas tributarias propias del ayuntamiento.
- f) El seguimiento y la ordenación de la ejecución del presupuesto de ingresos en lo relativo a ingresos tributarios.



También cabe la posibilidad de que esta actividad se lleve a cabo mediante una sociedad mercantil de titularidad pública; ahora bien, esta opción plantea el problema de que su personal no goza de la condición de funcionario, y por tanto, no podrá realizar las funciones que, por suponer el ejercicio de autoridad, se reservan al personal sujeto al estatuto funcional.

Cuando la prestación se realice por sociedades mercantiles íntegramente participadas, la doctrina<sup>538</sup> recogió la sujeción al IVA de las actividades prestadas, constituyendo contraprestación las cantidades percibidas, aún en concepto de transferencias directas con cargo a los Presupuestos de la Entidad local, en función de la redacción del art. 7.8 de la Ley 37/1992. Ahora bien, posteriormente, la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>539</sup> ha considerado que, las entidades íntegramente participadas por Ayuntamientos y dedicadas a la gestión de servicios propios del ente territorial, no son sino órganos técnico-jurídicos de este último, resolviendo la Dirección General de Tributos<sup>540</sup>, que teniendo en cuenta las relaciones internas entre dicho Ayuntamiento y el organismo creado, no estaremos ante la realización de operaciones sujetas al impuesto cuando concurren los siguientes requisitos:

- La creación se realice al amparo del art. 85.2 de la Ley 7/1985, como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público.
- El capital es propiedad íntegra del ente territorial, el cual gobernará en todo momento el proceso de toma de decisiones.
- Tiene como único y exclusivo destinatario de los servicios que se prestan el ente local que los crea.
- No hay riesgo alguno de distorsión de la competencia por declarar la no sujeción al impuesto.

La financiación de estas sociedades viene determinada por el otorgamiento

---

*3. En el caso de que el Pleno haga uso de la habilitación prevista en el apartado 1, la función de recaudación y su titular quedarán adscritos a este órgano, quedando sin efecto lo dispuesto en el artículo 134.1 en lo que respecta a la función de recaudación».*

<sup>538</sup> Resolución del TEAC de 3 de julio de 2002, que sin embargo determinó la no sujeción bajo la anterior Ley 30/1985.

<sup>539</sup> Sts. de 25 de septiembre de 2002, 24 de junio de 2003, 23 de abril de 2004 o 12 de junio de 2004.

<sup>540</sup> A este respecto la Consulta de 14 de febrero de 2006 (Nº V0276-06) relativa a una sociedad anónima cuyo capital pertenece íntegramente a un Ayuntamiento, cuyo objeto está constituido por la prestación de servicios de gestión, inspección y recaudación de ingresos y recibiendo transferencias corrientes y de capital. Otras Consultas en este último sentido son las de 12 de julio de 2006 (Nº V1486-06) y 18 de julio de 2006 (Nº V1534-06).

de subvenciones desde el ente local que los crea, subvenciones que tienen la correspondiente consignación en los presupuestos de la Entidad local; en este sentido, el Tribunal Supremo en casos similares<sup>541</sup>, ha determinado que dichas transferencias se producen al margen del concepto de hecho imponible definido por el impuesto, considerando la Dirección General de Tributos que en estos supuestos, estamos ante meros centros de gasto, sin que por tanto, la financiación que reciben del ente local pueda calificarse como contraprestación de operaciones sujetas al impuesto.

También se puede plantear la posibilidad de celebrar un contrato de naturaleza administrativa<sup>542</sup>, conforme a la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público, contrato que sería calificado como de servicios de acuerdo con la definición que de este tipo de contratos se recoge en el art. 10 de la Ley de Contratos del Sector Público; en cuanto son constitutivos de prestaciones de hacer consistentes en el desarrollo de una actividad o dirigidos a la obtención de un resultado distinto de una obra o de un suministro. A efectos de las categorías enunciadas en el Anexo II de la Ley de Contratos del Sector Público, sería encuadrable en la categoría 9 de Servicios de contabilidad, auditoría y teneduría de libros. En todo caso, este servicio se prestaría en régimen de dependencia directa del tesorero del Ayuntamiento que ejerce la Jefatura del Servicio de recaudación, conforme al art. 196 del TRLRHL. En cuanto a la regulación específica de los contratos de servicios, se encuentra en el Título II del Libro IV de la Ley de Contratos del Sector Público, cuyo art. 277 recoge expresamente que no pueden ser objeto de estos contratos, los servicios que impliquen ejercicio de autoridad; con lo que quedaría excluida expresamente la posibilidad de encargar la realización directa de la recaudación ejecutiva, en los términos vistos anteriormente. En estos contratos, de igualarse o superarse la cuantía de 120.202,42 € fijada en el art. 25 del TRLCAP, resultará exigible clasificación, precisamente en el grupo L, subgrupo 2, de los fijados en el art. 37 del Reglamento del TRLCAP<sup>543</sup>.

## 2. Prestación indirecta.

Para el eficaz desarrollo de la gestión tributaria, a veces se requiere la puesta a disposición de unos potentes medios materiales y técnicos, así como la necesaria cualificación del personal encargado de su aplicación que, con frecuencia, las Administraciones públicas -excepción hecha de las de gran

---

<sup>541</sup> En la St. de 12 de junio de 2004 se analiza la sujeción al IVA de las transferencias realizadas por un Ayuntamiento a una empresa municipal que presta el servicio público de limpieza viaria, recogida de basuras y tratamiento de residuos, bajo el ámbito de aplicación de la anterior Ley 30/1985.

<sup>542</sup> En cuanto a la posibilidad de celebrar este tipo de contratos se manifiesta favorablemente la Junta Consultiva de Contratación Administrativa en el Informe 8/04 de 12 de marzo de 2004.

<sup>543</sup> El art. 54 de la LCSP establece la necesidad de clasificación cuando el contrato supere la cuantía de 120.000 €, pero la Disposición Transitoria Quinta de la LCSP supedita la entrada en vigor del art. 54.1 al desarrollo reglamentario de dicho precepto.

tamaño, que cuentan con el suficiente equipo técnico especializado de medios materiales y humanos- no pueden llevar a cabo con las necesarias garantías de eficacia y eficiencia que la Constitución exige en materia tributaria. Ante esta insuficiencia de medios técnicos especializados, muchas Administraciones se ven en la necesidad de acudir a la colaboración externa de empresas privadas, para que les auxilien y ayuden en la gestión y aplicación de sus tributos, a fin de garantizar la correcta y efectiva aplicación del sistema tributario.

En cuanto a la posibilidad de utilizar fórmulas de gestión indirecta respecto a la función recaudatoria, existen distintas posiciones doctrinales que van, desde las que niegan la posibilidad de utilizar fórmulas de gestión indirecta de servicios públicos<sup>544</sup>, hasta los que admiten la colaboración privada en la realización de aquellas actividades de carácter auxiliar en relación a las propiamente administrativas, esto es, las actuaciones de carácter eminentemente técnico o material<sup>545</sup>. Dentro de las actividades que podrían llevarse a cabo, se encuentra la recaudación en vía voluntaria, al no suponer ejercicio de autoridad, posibilidad confirmada por el Reglamento General de Recaudación en tanto admite la colaboración de las entidades de depósito en la recaudación voluntaria de tributos<sup>546</sup>. Asimismo, la doctrina<sup>547</sup> admite que sujetos privados puedan llevar a cabo mediante gestión indirecta, las funciones auxiliares de la recaudación ejecutiva que no impliquen en sí mismas ejercicio de autoridad, siempre bajo la superior dirección del tesorero de la entidad.

Además, como apuntamos anteriormente, también cabe la posibilidad de que el concesionario de un servicio público pueda llevar a cabo el cobro de las tarifas en concepto de retribución por su actividad, pudiendo incluso llevar a cabo la recaudación de otros tributos (es lo que sucede cuando, además de cobrar las tasas por abastecimiento de agua domiciliaria, se cobra la tasa de

---

<sup>544</sup> RODRIGO MORENO, F.: “Las empresas concesionarias de servicios, imposibles colaboradoras en la gestión recaudatoria”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 9. 2000, en base a lo establecido en la legislación (art. 85.2 de la LRBRL, el art. 156 del anterior TRLCAP y 128.4 del RSCL) y diversas Sts. del TS (26 de enero de 1990, 5 de marzo de 1993 y 31 de octubre de 1997) niegan que la función recaudatoria en toda su extensión, voluntaria o ejecutiva, pueda ser prestada mediante gestión indirecta, en particular mediante la forma de concesión administrativa.

<sup>545</sup> Dentro de esta última postura se encuentra PAGES I GALTÉS, J.: “La participación de los sujetos privados en la gestión de ingresos públicos”; *cit.*, en base a que el hecho de que el Reglamento General de Recaudación –refiriéndose al del año 1990- no recogiera esta modalidad de colaboración de sujetos colaboradores en la actividad recaudatoria, no implica la imposibilidad de utilización en las mismas. Y en segundo lugar, que la vigente normativa admite que el gestor privado de un servicio público recaude las tarifas del servicio aun cuando tengan la consideración de ingresos de Derecho público.

<sup>546</sup> El art. 17 del Reglamento General de Recaudación establece la colaboración en la recaudación de las entidades de crédito autorizadas.

<sup>547</sup> PAGES I GALTÉS, J.: “La participación de los sujetos privados en la gestión de ingresos públicos”; *cit.* señala, entre estas actividades, la de realización de programas informáticos, confección de ingresos, realización de estudios de mercado, actividades materiales o técnicas de carácter preparatorio de decisiones administrativas o práctica material de notificaciones.

basura). Ahora bien, en todo caso tendremos que tener en cuenta las limitaciones establecidas para la adjudicación directa de un contrato de este tipo, según la legislación de contratos.

Por otro lado, la Disposición Transitoria Novena del Texto Refundido de Disposiciones Legales vigentes en materia de Régimen Local, recogía una habilitación legal en cuanto que los recaudadores que en el momento de entrada en vigor de dicha Ley se encontraran contratados, podrían continuar en el ejercicio de sus funciones de agentes ejecutivos durante la vigencia de los contratos celebrados, los cuales podían ser prorrogados, en tanto las Entidades locales no tuvieran establecido el servicio con arreglo a lo previsto en el Texto Refundido mencionado. Ahora bien, esta habilitación estaba diseñada como un régimen puramente transitorio, sólo aplicable a los “actuales recaudadores contratados”, esto es, a quienes se encontraran en dicha situación al tiempo de la entrada en vigor del mencionado texto legal<sup>548</sup>. Fuera de dicha habilitación quedarán, por tanto, los contratos celebrados *ex novo*, que se consideran nulos por ser contrarios al ordenamiento jurídico<sup>549</sup>.

### **c) Sujeción al IVA de la actividad recaudatoria cuando se lleva a cabo por personal externo a las Entidades locales.**

En el ejercicio de estas actividades, tanto la jurisprudencia nacional<sup>550</sup> como la emanada del Tribunal de Luxemburgo y la doctrina administrativa<sup>551</sup>, han determinado la sujeción al IVA de estas actividades cuando son prestadas por personal externo, en base a los argumentos que analizamos a continuación.

---

<sup>548</sup> Ya que con anterioridad a 1985, el art. 731 de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, permitía que la recaudación de los tributos locales se hiciese, entre otras formas, por arriendo, conforme a los preceptos reguladores del arrendamiento de servicios como sistema de gestión indirecta de los mismos, posibilidad que desapareció a partir de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, que reservaba la función recaudatoria a funcionarios de Administración Local con habilitación de carácter nacional, actualmente denominados funcionarios de habilitación de carácter estatal.

<sup>549</sup> St. del TSJ de la Comunidad Valenciana de 3 de junio de 1999.

<sup>550</sup> Sts. del TS de 8 de noviembre de 1993, 30 de abril de 1994, 18 de abril de 1997, 19 de julio de 1997, del TSJ de Asturias de 5 de abril de 1991 y St. del TSJ de Madrid de 25 de noviembre de 2004. Sin embargo, entiende que existe esa relación de dependencia, la St. del TSJ de Castilla-La Mancha de 18 de septiembre de 1991 y la St. del TSJ de Cataluña de 19 de julio de 2000, por considerar que no se produce el hecho imponible por no estar ante una actividad de carácter empresarial en relación a la recaudación relacionada con la actividad de bingo, criterio que vuelve a reiterar la St. de 15 de julio de 2005 del mismo Tribunal.

<sup>551</sup> Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 1998 y Resoluciones de la DGT vinculantes de 28 de mayo, 30 de mayo y 12 de junio de 1986 y 1 de agosto de 2001 (Nº 1585-01).

## **1. Requisitos para determinar la sujeción al IVA.**

### **1.1 Realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA.**

Desde el momento en que los servicios se presten por un empresario o profesional a efectos de IVA, y que la actividad suponga una ordenación de medios materiales y humanos para intervenir en el mercado, se dan los requisitos exigidos por los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992 para declarar una actividad como empresarial y, por tanto, sujeta al impuesto<sup>552</sup>.

En la realización de estas actividades, no estamos ante servicios prestados por una entidad territorial de los supuestos del art. 7.8 de la Ley 37/1992, sino que es a ella a quien se le prestan por un sujeto pasivo a efectos de IVA; o lo que es lo mismo, la prestación de servicios no es del organismo a un ciudadano, sino de una persona física o jurídica a un ente público. Y la sujeción al IVA de esta actividad se ha determinado, tanto con la anterior Ley del IVA, Ley 30/1985, como con la actual Ley 37/1992<sup>553</sup>. Hay que recordar que en el IVA, el destinatario del servicio cuya prestación determina la producción del elemento material del hecho imponible, no tiene la consideración de sujeto pasivo del tributo, que el art. 85 de la vigente Ley del IVA atribuye a quienes presten los servicios sujetos a aquél, sino la de sujeto obligado a soportar su íntegra repercusión, siempre que ésta se efectúe conforme a lo dispuesto en la normativa vigente<sup>554</sup>.

Sin embargo, por no darse estos requisitos, no se consideran sujetas al impuesto las actividades realizadas por las oficinas liquidadoras de distrito hipotecario, y por tanto, las retribuciones que reciben las mismas no están sujetas al IVA. Las diferencias existentes entre los registradores de la propiedad y los recaudadores locales, que entre otras circunstancias, determinan un diferente régimen jurídico a efectos del IVA, se basan en que el ejercicio de las competencias de gestión y liquidación por los primeros les vienen atribuidas directamente por el ordenamiento jurídico, cuyos actos tienen sustancia jurídico-administrativa, actuando como auténticos órganos administrativos de la Administración de la que dependen en función de la

---

<sup>552</sup> Se cumplirían estos requisitos cuando un recaudador se obligue a prestaciones tales como la de contratar y satisfacer las remuneraciones del personal necesario para el desarrollo de su función, y a instalar la oficina recaudatoria en lugar conveniente, siendo de su cuenta los gastos de mantenimiento de la misma, sin que ello quede desvirtuado por las facultades generales de control que se pueden atribuir a la Jefatura del Servicio.

<sup>553</sup> Respecto a la sujeción con la anterior Ley del IVA ya se pronunció la Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 1998, mencionando la Resolución del TEAC de 11 de noviembre de 1993, la St. del TJCE de 25 de julio de 1991 y la del TS de 30 de abril de 1994. También la St. del TSJ de Asturias de 5 de abril de 1991 y St. del TSJ de Andalucía (Sevilla) de 19 de octubre de 1991.

<sup>554</sup> Resoluciones de la DGT de 29 y 30 de mayo de 1986.

delegación recibida. Por el contrario, los recaudadores locales mantienen una relación puramente contractual con la Administración, y sus actos son de carácter estrictamente material<sup>555</sup>; además, las funciones públicas que llevan a cabo las Oficinas Liquidadoras, no pueden ser desarrolladas por los particulares en concurrencia con ellas, de manera que la no sujeción no ocasiona distorsiones de la competencia.

## **1.2 Realización de la actividad con carácter independiente respecto a la Administración.**

El art. 9 de la Directiva 2006/112/CE exige, en su número 1, para ser considerado sujeto pasivo a efectos de IVA, la realización, con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, de alguna de las actividades económicas mencionadas en el párrafo 2 del mismo artículo, entre las que se encuentra la prestación de servicios, cualquiera que sean los fines o resultados de esa actividad.

Por tanto, lo trascendental para atribuir a una persona la condición de sujeto pasivo a efectos del impuesto, es el carácter independiente de su actividad, al margen de que esté sometida a una cierta relación de tutela o dependencia respecto de otra persona, en este caso la autoridad a quien propiamente corresponde el ejercicio de la función pública. A este respecto, la jurisprudencia ha declarado que, «*una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública*»<sup>556</sup>; y sin que se desvirtúe este carácter, por el hecho de que el ente público correspondiente ejerza sus prerrogativas de control<sup>557</sup>. También se ha destacado que esta actividad es de índole privada y no se traduce en actos administrativos<sup>558</sup>.

---

<sup>555</sup> En este sentido, St. de la AN de 17 de marzo de 2004.

<sup>556</sup> En este sentido, las Sts. del TJCE de 12 de septiembre de 2000 y de 25 de julio de 1991, que además realizaron una interpretación restrictiva del art. 4.5 de la Sexta Directiva, señalando que, desde el momento en que «*un Ayuntamiento confía la actividad de recaudación de tributos a un tercero independiente, no puede aplicarse la exclusión prevista*» que se contenía en el apartado 5º del art. 4 de la Sexta Directiva, y que en la actualidad se encuentra en el art. 13 de la Directiva 2006/112/CE.

<sup>557</sup> En este sentido, la St. del TS de 8 de noviembre de 1993, donde se afirma que partiendo de la aceptación de «*la naturaleza administrativa del contrato en cuya virtud el recaudador apelado se hizo cargo de la gestión recaudatoria del Ayuntamiento de León, ... lo que no puede aceptarse es que la Jefatura del servicio de cobranza que el art. 733.1 LRHL atribuía a los Depositarios convierta a los recaudadores en dependientes suyos, porque una cosa es el control que la Administración se reserva en la ejecución de todo contrato administrativo y otra que ello signifique que el contrato se presta en régimen de dependencia de la Administración*».

<sup>558</sup> Este argumento, esgrimido en la St. del TSJ de Madrid de 30 de diciembre de 2004, sirve para distinguir esta actividad de los recaudadores privados, sujeta a IVA, de la prestada por los Registradores de la Propiedad como liquidadores de los impuestos cedidos por el Estado, que no se considera sujeta al impuesto.

Además, en la prestación de estos servicios, no existe relación en régimen de dependencia, en cuyo caso operaría el supuesto de no sujeción, previsto en el art. 5.4 de la Ley 30/1985 y art. 7.5 de la Ley 37/1992, aplicable a los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia, derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas las de régimen especial<sup>559</sup>.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas se ha manifestado en reiteradas ocasiones sobre la sujeción al impuesto de los servicios prestados de forma independiente respecto a la Administración<sup>560</sup>, entendiendo que deben ser considerados sujetos pasivos del IVA, todas las personas que realizan su actividad en forma independiente, hallándose en tal situación los profesionales que ejercen sus actividades por cuenta propia y bajo su propia responsabilidad; y que organizan libremente, dentro de ciertos límites establecidos por la Ley, la forma de ejecución de su trabajo, percibiendo ellos mismos las retribuciones que constituyen sus ingresos, sin que el hecho de que estén sometidos a un control disciplinario por la Autoridad pública, ni el hecho de que sus remuneraciones sean determinadas por la Ley, influya para que pueda considerárseles ligados por un vínculo de dependencia respecto a un empresario en el sentido del anterior art. 4, del apartado 4, de la Sexta Directiva, y actualmente en el art. 9.2 de la Directiva 2006/112/CE.

En el mismo sentido, resulta trascendental la Sentencia en la que se enjuició la sujeción al IVA de la actividad realizada por los recaudadores del Ayuntamiento de Sevilla<sup>561</sup>; es tajante a este respecto, declarando esta actividad como independiente, ya que si bien en su actuación, dichas personas mantenían lazos evidentes con el ente territorial, fundamentadas en la impartición por este de instrucciones o el ejercicio de un control disciplinario, tales circunstancias no eran suficientes para considerar una relación de dependencia empleador-empleado que implicara la no sujeción de los servicios de recaudación prestados. Además, se pone de manifiesto que los recaudadores no perciben un salario y no están vinculados al Ayuntamiento mediante un contrato de trabajo, y la relación jurídica en el marco de la cual

---

<sup>559</sup> Ya que en la prestación de esta actividad no se dan los requisitos que configuran una relación de trabajo por cuenta ajena, de acuerdo con la normativa laboral, y que son los siguientes:

1. Voluntariedad del trabajo.
2. Ajenidad o atribución inicial de los frutos del trabajo a personas distintas del trabajador.
3. Existencia de retribución, no siendo relevante la forma que ésta adopte.
4. Dependencia o prestación del trabajo dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona.

<sup>560</sup> En este sentido, St. de 26 de marzo de 1987, dictada en el Asunto 235/85, *Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de los Países Bajos*.

<sup>561</sup> Pronunciamiento contenido en la St. del TJCE de 25 de julio de 1991 (*Ayuntamiento de Sevilla v. Recaudadores de Tributos*).

realizan sus actividades no establece vínculos de subordinación respecto a la Corporación que utiliza sus servicios. El hecho decisivo, en opinión del Tribunal, es que los recaudadores municipales soportan el riesgo económico de su actividad, en la medida que el beneficio que obtienen trae causa, no solo del premio de cobranza que abona el Ayuntamiento (en dicha Sentencia, el de Sevilla) en función de la recaudación efectuada, sino también de los gastos en que incurren por el empleo de recursos humanos y de capital afectos a su actividad.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha manifestado a favor de determinar la sujeción al IVA de las operaciones realizadas por los recaudadores de tributos<sup>562</sup> en similares términos, al recoger, como elemento demostrativo de la inexistencia de esta relación de dependencia, el hecho de que el recaudador debía darse de alta en la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales (lo que no se exige a un empleado público), sin que además adquiriera derechos pasivos, ni estaba sometido al régimen disciplinario de los funcionarios.

También la Dirección General de Tributos se ha pronunciado reiteradamente<sup>563</sup>, en el sentido de considerar que los recaudadores de tributos que tienen a su cargo oficinas recaudatorias son, a efectos del IVA, profesionales que realizan sus operaciones por cuenta propia, pues organizan de forma independiente su oficina y satisfacen los gastos que el funcionamiento que la misma origina, y contratan como empresarios al personal laboral que ha de auxiliarles en el desempeño de sus funciones; entendiéndose, por tanto, que los citados recaudadores son profesionales a efectos del IVA, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992, al realizar mediante precio, una actividad que implica la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, con la finalidad de prestar un servicio sujeto y no exento a efectos de dicho impuesto.

## **2. Inclusión del IVA en el premio de cobranza.**

Se ha planteado en diversas ocasiones el hecho de que, si no se hace mención expresa al IVA, el mismo se considera incluido en el premio de cobranza, en aplicación del art. 25 del Reglamento del impuesto, cuando la retribución se establezca en función de la recaudación obtenida por los recaudadores. A estos efectos, se encuentran diversos pronunciamientos a favor<sup>564</sup> y en contra<sup>565</sup> de considerar el IVA incluido en los premios de

---

<sup>562</sup> Sts. de 30 de abril de 1994, 19 de julio de 1997 y 19 de junio de 1999.

<sup>563</sup> Entre otras, Consulta de 16 de diciembre de 2004 (Nº 2061-04), que si bien está referida a los recaudadores de tributos de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, sus conclusiones son perfectamente aplicables al tema que nos ocupa.

<sup>564</sup> St. del TSJ de Castilla y León de 8 de noviembre de 2002.



cobranza; por nuestra parte, consideramos que en estos contratos no existe ninguna peculiaridad que determine una excepción a la aplicación de la regla general contenida en el art. 88 de la Ley 37/1992, por lo que en caso de que no se establezca ninguna previsión, se considera incluido el impuesto.

#### **d) Supuestos de no sujeción al impuesto de la actividad recaudatoria.**

La aplicación de la no sujeción prevista en el art. 7 de la Ley 37/1992, se dará cuando se produzcan alguna de las siguientes circunstancias:

- Que la actividad se realice directamente por el ente público; estaremos ante este supuesto tanto si la recaudación de sus recursos financieros se lleva a cabo por la propia Entidad local, como si se realiza por otra Entidad local (Diputación) al gestionar la recaudación de tributos por encomienda del servicio, ya que la naturaleza de estas actividades es administrativa y no empresarial<sup>566</sup>. Y por tanto, la no sujeción al impuesto se producirá, aunque la entidad a la que se haya delegado la recaudación tenga que soportar el IVA que le devengue una empresa con la que tenga contratados estos servicios.
- Cuando la entidad que lleva a cabo la actividad o presta el servicio es dependiente del sujeto para el que la realiza<sup>567</sup>; algún pronunciamiento jurisprudencial aislado ha considerado que, en una relación entre el recaudador y el Ayuntamiento sometida al Derecho Administrativo, y donde existe una relación de dependencia, estaríamos ante una actividad no sujeta al impuesto<sup>568</sup>.

---

<sup>565</sup> Resolución del TEAC de 13 de diciembre de 1995 y Sts. del TSJ de Madrid de 17 de septiembre de 2002 y 25 de noviembre de 2004 en base al argumento de que el art. 25 del Reglamento, en relación con el art. 88 de la Ley 37/1992 descompone la oferta del empresario en dos conceptos: el precio de la contrata y el IVA correspondiente, de tal forma que no puede interpretarse que en el precio se presume incluido el impuesto.

<sup>566</sup> Sin perjuicio de que por la prestación de estas actividades se lleve a cabo el cobro de los denominados premios de cobranza, a diferencia de las actividades que se realizan como consecuencia de un deber legal y que resulta obligatorio su cumplimiento a la sola solicitud del Ayuntamiento.

<sup>567</sup> Respecto a esta cuestión, la interpretación dada por el TJCE al art. 4 de la Sexta Directiva, reflejada en las Sentencias de dicho Tribunal de 26 de marzo de 1987 (*Comisión v. Holanda*), 25 de julio de 1991 (*Ayuntamiento de Sevilla v. Recaudadores de Tributos*), y las de 17 de octubre de 1989 y 15 de mayo de 1990 (*Comune di Carpeneto Piacentino*).

<sup>568</sup> En sentido contrario se manifiesta el TSJ de Castilla-La Mancha en la St. de 18 de septiembre de 1991. En ella, el Tribunal declaró la no sujeción al impuesto de los servicios prestados por los recaudadores municipales en cuanto que se les atribuye el carácter de agentes de la Hacienda pública, considerando la gestión recaudatoria como una relación especial y dependiente sometida al Derecho Administrativo. Según el tenor de la Sentencia «*el examen del pliego de condiciones por el que se rigió la adjudicación del concurso pone de manifiesto que su objeto fue el servicio de recaudación por gestión directa, (...) sistema de recaudación que venía contemplando el antiguo artículo 733 de la Ley de Régimen Local, el cual (...) permitirá a las entidades locales nombrar a los recaudadores y agentes ejecutivos que estimaran necesarios, con fijación del sueldo o premio de cobranza, así como la fianza que debían prestar y demás condiciones que estimaran convenientes. Esta modalidad de gestión directa constituía el*

- Cuando, a pesar de realizarse de manera independiente, el órgano que la desarrolla tiene naturaleza pública y actúa como autoridad.

#### **e) Sujeción al impuesto cuando se gestionan recursos de otras Administraciones públicas.**

También se ha planteado el supuesto de que estos recaudadores privados no solo gestionen recursos del propio Ayuntamiento, sino también de otras Administraciones públicas. Este supuesto se produce cuando otra Administración pública establece un recargo sobre un impuesto municipal, atribuyéndole la gestión a la Administración local, que una vez recaudado tendrá que entregarlo, en el supuesto del IAE a la Diputación provincial, tal y como establece el art. 134 del TRLRHL respecto al recargo sobre el IAE<sup>569</sup>. En estos supuestos, el Ayuntamiento no está autorizado a detraer la parte correspondiente al premio de cobranza e IVA repercutido por el recaudador, sin la anuencia de la Diputación destinataria del recargo<sup>570</sup>.

---

*procedimiento administrativo ordinario de recaudación, debiendo entenderse que la función se ejercía en todos sus aspectos por la propia corporación, si bien dentro de ella no eran órganos propios los que llevaban a cabo la recaudación de sus recursos, sino otros auxiliares, cuyos titulares quedaban sometidos a una relación de dependencia respecto de la Corporación (...) el recaudador venía obligado a efectuar diariamente el ingreso de las cantidades recaudadas en la cuenta restringida abierta por el Ayuntamiento, quedando sometido, en general, a las disposiciones del Reglamento General de Recaudación y del Estatuto Orgánico de la Función Recaudatoria (...) Ante esta realidad, y a la vista de la normativa existente, no cabe sostener que el recaudador, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, sea un profesional totalmente independiente de la Administración que presta sus servicios por cuenta propia, sino por el contrario, ha de concluirse que la gestión recaudatoria municipal, como mantiene el Ayuntamiento recurrente, se somete al Derecho administrativo, convirtiendo la relación recaudador-Ayuntamiento en una relación especial y dependiente de la Corporación en todas sus actuaciones, no estando, por consiguiente, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo de la legislación vigente».*

<sup>569</sup> Dicho artículo establece: «1. Las Diputaciones Provinciales podrán establecer un recargo sobre el Impuesto sobre Actividades Económicas.

2. Dicho recargo se exigirá a los mismos sujetos pasivos y en los mismos casos contemplados en la normativa reguladora del impuesto y consistirá en un porcentaje único que recaerá sobre las cuotas municipales modificadas por la aplicación del coeficiente de ponderación previsto en el artículo 86 de esta Ley y su tipo no podrá ser superior al 40 por 100.

3. La gestión del recargo se llevará a cabo, juntamente con el impuesto sobre el que recae, por la entidad que tenga atribuida la gestión de éste.

4. El importe de la recaudación del recargo provincial se entregará a las respectivas Diputaciones en la forma que reglamentariamente se determine, teniendo en cuenta la fórmula de gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas».

<sup>570</sup> St. del TS de 30 de abril de 1994 donde se plantea la organización del servicio recaudatorio, mediante el sistema de adjudicación a un empresario particular, esto es, en forma distinta de la prevista en el actual Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, declarándose que fue un acto puramente voluntario de la Corporación al que no estaba obligada, según los términos de la D. T. Novena del RDLeg. 781/1986.

### **11.- Actividad de publicación en el Boletín Oficial de la Provincia.**

Las Diputaciones Provinciales, entre las funciones que tienen encomendadas, llevan a cabo la prestación del servicio de edición y venta del Boletín Oficial de la Provincia y la inserción de anuncios en las páginas del citado Boletín<sup>571</sup>.

Para la financiación de la edición, el art. 132 del TRLRHL recoge que las Diputaciones Provinciales seguirán editando y publicando el «Boletín Oficial» de la provincia, pudiendo a tal efecto establecer y exigir tasas y precios por la inserción de anuncios y edictos, y la suscripción y venta de ejemplares. Esta posibilidad también se recoge en el art. 2 de la Ley 5/2002, de 4 de abril, reguladora de los Boletines Oficiales de las Provincias, aunque existen unos supuestos que están exentos del pago de la tasa, que se recogen en el art. 11.2 de la mencionada Ley.

En estos supuestos, la Dirección General de Tributos recientemente ha modificado la doctrina que venía manteniendo cuando la contraprestación exigida sea una tasa. En un primer momento<sup>572</sup> vino considerando que se llevaba a cabo el ejercicio de una actividad de carácter empresarial, en cuanto dicha actividad suponía la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales para intervenir en el mercado. En cuanto a la posibilidad de aplicar el supuesto de no sujeción del art. 7.8 de la Ley 37/1992, dado que se podían exaccionar tasas; no resultaría de aplicación, puesto que el mencionado artículo establece que estarán sujetas, en todo caso, las operaciones consistentes en la «*obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior*» (letra e) y las operaciones de «*oficinas comerciales de publicidad*» (letra i). Sin embargo, recientemente<sup>573</sup> la Dirección General de Tributos viene manteniendo que si se presta el servicio directamente, al no estar el referido servicio incluido en la relación de operaciones recogidas en el art. 7.8 de la Ley 37/1992, no siendo ejercido en competencia con los particulares ni derivándose de su no sujeción al impuesto distorsión alguna en la competencia, a dicho servicio le resultará de aplicación la no sujeción recogida en el art. 7.8 de la Ley 37/1992.

Igualmente, la Dirección General de Tributos ha considerado, en recientes pronunciamientos<sup>574</sup>, que cuando la prestación se lleva a cabo por un ente

---

<sup>571</sup> Los Boletines Oficiales de la Provincia se crearon por Real Orden de 20 de abril de 1833. A partir de las Reales Órdenes de 8 de octubre de 1856 y de 1 de agosto de 1871, la gestión material del servicio de edición de los Boletines Oficiales de la Provincia pasa a ser responsabilidad de las Diputaciones Provinciales quienes, además, asumían el coste de tal edición.

<sup>572</sup> Consultas de 9 de junio de 1997 (Nº 1170-97) y 13 de noviembre de 2000 (Nº 2054-00).

<sup>573</sup> Consulta de 14 de septiembre de 2007 (Nº V1928-07).

<sup>574</sup> Consulta de 10 de abril de 2007 en relación a un organismo autónomo dependiente de una Diputación Provincial tiene atribuidas las funciones la inserción de anuncios en el BOP y venta del mismo mediante

dependiente y este actúa como mero centro de gasto, estaríamos ante operaciones no sujetas al impuesto. Llega a esta conclusión aplicando la doctrina del Tribunal de Justicia de Luxemburgo y del Tribunal Supremo, por lo que considera que la mención del segundo párrafo del art. 7.8 a los supuestos de operaciones sujetas en todo caso, sólo se debe entender aplicable a las 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, cuando las actividades tengan carácter empresarial. Por tanto, un organismo autónomo dependiente de una Diputación Provincial, por la realización de sus actividades, no realizan operaciones sujetas al impuesto, por actuar como un órgano técnico-jurídico de la Diputación. En todo caso, esta doctrina se refiere únicamente a las relaciones entre el organismo autónomo y la Diputación correspondiente, y no respecto a los servicios prestados a terceros, tanto si se trata de particulares como entes públicos diferentes de la Diputación de la que dependan; ya que en este supuesto, al concurrir los requisitos requeridos por el art. 4.Uno de la Ley del impuesto, deberán repercutir el IVA correspondiente, correspondiendo el 4 por ciento. Esta argumentación también resulta de aplicación respecto a la publicación de su Boletín por las Comunidades Autónomas<sup>575</sup>.

Nos podríamos plantear la aplicación a esta actividad del supuesto de no sujeción que se recoge en el art. 7.10 de la Ley 37/1992, en virtud del cual se califican como no sujetas las prestaciones de servicios que sean obligatorias para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas, ya que muchos de los anuncios que se publican se deben a una obligación legal. Ahora bien, estas actividades se encuentran incluidas en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE que son las que se declaran en todo caso sujetas al impuesto.

### **12.- Actividades realizadas en régimen de administración.**

La Ley de Contratos del Sector Público en su art. 24 (cuyo desarrollo reglamentario se lleva a cabo a través de los arts. 174 y siguientes del Reglamento de desarrollo del TRLCAP) prevé los supuestos en que la ejecución de obras pueda realizarse por los servicios de la Administración y la fabricación de bienes muebles por la Administración, lo cual también puede realizarse en colaboración con empresarios particulares. Estos supuestos pueden agruparse en atención a las circunstancias que los motivan, como es la mayor capacidad o eficiencia de la Administración para ejecutar el contrato; lo cual sucede cuando la Administración tenga montadas fábricas, arsenales, maestranzas o servicios técnicos o industriales suficientemente aptos para la realización de la prestación, en cuyo caso deberá normalmente utilizarse este sistema de ejecución. Del mismo modo, se utilizará cuando la Administración

---

una tasa.

<sup>575</sup> Consulta de la DGT de 13 de diciembre de 2001 (Nº 2216-01).

posea elementos auxiliares utilizables, cuyo empleo suponga una economía en la prestación (cuyos porcentajes máximos se recogen en el precepto en función de que se trate del contrato de obras o de suministros o servicios), o una mayor celeridad de su ejecución.

Centrándonos en el análisis del IVA en los distintos supuestos, cuando el servicio se lleve a cabo por el régimen de administración, la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas, estará en función de que los bienes y servicios adquiridos se dediquen a la realización de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, o por el contrario, al no darse estos requisitos, la operación no estará sujeta al impuesto<sup>576</sup>.

### **13.- Ejecución subsidiaria.**

#### **a) Introducción.**

El art. 96 de la LRJPAC prevé la ejecución subsidiaria, como un medio de ejecución forzosa de los actos administrativos dictados por la Administración; en estos supuestos, la Administración realizará el acto “por sí o a través de las personas que determinen”, a costa del obligado (art. 98 de la citada Ley). La sujeción al IVA dependerá de la forma en que se lleve a cabo dicha ejecución, ya que este último artículo prevé que la realización de dichos actos pueda realizarse “por sí”, es decir, por la propia Administración, o a través de las personas que determinen, es decir, acudiendo a la contratación externa. Por otro lado, la ejecución subsidiaria exige que estos actos se realicen “a costa del obligado” (nº 2 del art. 98) por lo que hay que plantearse la posibilidad de repercusión del impuesto por parte del Ayuntamiento.

#### **b) Sujeción al impuesto.**

Existen diversas posturas sobre si el Ayuntamiento actúa en el ejercicio de sus actividades empresariales, y por tanto, por la realización de la ejecución subsidiaria, debe repercutir el impuesto y emitir la factura correspondiente.

La Dirección General de Tributos, de acuerdo con lo establecido en los arts. 4 y 11 de la Ley 37/1992, y con independencia de que la realización material se lleve a cabo por un tercero, considera que el Ayuntamiento presta por sí mismo los servicios<sup>577</sup>. Igualmente, de acuerdo con el art. 5 de la Ley 37/1992, ordena un conjunto de medios personales y materiales; además, la aplicación de la no sujeción, podría producir distorsiones en la competencia; por tanto, los entes

---

<sup>576</sup> Consulta de la DGT de 24 de julio de 1998 (Nº 1385-98), respecto a la realización de obras municipales en régimen de administración, y Consulta de 12 de enero de 2006 (Nº V0045-06), respecto a la construcción de un vestuario por un Ayuntamiento para una entidad mercantil.

<sup>577</sup> Consulta de 18 de mayo de 2005 (Nº V0893-05). La repercusión se realizará al tipo general del 16 por ciento.

públicos en estos supuestos deben ser considerados sujetos pasivos, tal y como recoge en la actualidad el art. 13 de la Directiva 2006/112/CE.

Otra consecuencia es que si el Ayuntamiento decide llevar a cabo la ejecución subsidiaria con sus propios medios personales, no soportará la repercusión del impuesto, por cuanto el art. 7 de la Ley 37/1992, incluye entre los supuestos de no sujeción «*los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en esas últimas las de carácter especial*».

Sin embargo, en el supuesto de que un Ayuntamiento, en la realización de estas actuaciones, precisara la colaboración de empresarios particulares, y por tanto se celebrara un contrato administrativo en las circunstancias señaladas en el art. 24 de la Ley 30/2007, de Contratos del Sector Público<sup>578</sup> (contrato diferente del típico o denominado “de obras”), tendría que soportar la repercusión del impuesto.

Por otro lado, la doctrina<sup>579</sup> considera que la Administración actúa en el ejercicio de una potestad administrativa y no realiza, por tanto, un servicio facturable; por lo que estaríamos ante una actividad no sujeta a IVA, ya que lo que se reintegra a la Administración sería en concepto de compensación por el coste efectivamente sufrido, para que aquella no sufra ningún quebranto económico por la actuación.

Por nuestra parte, compartimos la opinión manifestada por la Dirección General de Tributos, ya que aunque el Ayuntamiento actúe en el ejercicio de sus funciones públicas, ante la inactividad de los ciudadanos, supone la ordenación de medios materiales y humanos, y en caso de no repercutir el impuesto, se podría producir una alteración en la libre competencia. El ejercicio de esta actividad empresarial conlleva, de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos, que el Ayuntamiento debe proceder, en tiempo y forma, a la expedición de la correspondiente factura<sup>580</sup> o cualquier otro documento, siempre y cuando contenga los requisitos exigidos en los apartados 1 a 7 del art. 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por R.D. 1496/2003, de 28 de noviembre (en adelante Reglamento de facturación).

---

<sup>578</sup> Posibilidad anteriormente recogida en el art. 153 del TRLCAP.

<sup>579</sup> Postura manifestada por *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, en el nº 14 de 1999 y en el nº 23 de 2004. En este supuesto, no se requeriría la emisión de factura por parte del Ayuntamiento, sino que la justificación del coste se podía documentar por la factura del contratista, donde se incluiría el coste de la obra y los impuestos repercutidos por el contratista.

<sup>580</sup> También se admite cualquier documento de liquidación expedido por el Ayuntamiento siempre y cuando reúna todos los requisitos que se recogen en los apartados 1 a 7 del art. 6 del Reglamento de facturación -Consulta de 18 de mayo de 2005 (Nº V0893-05)-.

#### **14.- Realización de determinadas obras inmobiliarias.**

En el ejercicio de sus actividades empresariales, las Entidades locales pueden llevar a cabo la construcción de determinadas obras de carácter inmobiliario, como puede ser la construcción de una residencia para la tercera edad<sup>581</sup>, y que se considera una actividad sujeta a IVA.

#### **15.- Servicios de alojamiento.**

Las Entidades locales pueden realizar actividades relacionadas con el turismo, dentro de las competencias que se recogen en el art. 25 de la LRBRL. Dado que en la realización de estas operaciones por las Entidades locales, se daría el requisito de explotación de un bien corporal con la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo; la Dirección General de Tributos<sup>582</sup> ha considerado que la realización de las mismas estarán sujetas al IVA, tanto si se explota por cuenta propia de la Entidad local como, si se cede un inmueble a cambio de una cantidad periódica<sup>583</sup>. Si lo que se explota es una cafetería o un comedor, estaremos ante uno de los supuestos de sujeción del art. 7.8 de la Ley 37/1992. La explotación de espacios de ocio y hoteles es una actividad sujeta, en base el Informe de la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda de 30 de julio de 1997<sup>584</sup>.

En todo caso, hemos de tener en cuenta que las posibles cantidades entregadas al efectuar la reserva, cuando se califiquen como arras penitenciales, no estarán sujetas al impuesto, tal y como recogemos en el epígrafe destinado al estudio de la base imponible. Tampoco resulta de aplicación a este supuesto el régimen especial para las agencias de viajes.

#### **16.- Construcción de viviendas de promoción pública.**

##### **a) Introducción.**

Entre las competencias en las que los municipios ejercerán sus funciones, se recoge, en la letra d) del art. 25 de la LRBRL «*la promoción y gestión de viviendas*», pudiéndose llevar a cabo mediante promoción directa (por sus

---

<sup>581</sup> Consulta de 26 de marzo de 1999 (Nº 0428-99). Por el contrario, aunque se lleve a cabo el cobro de una tasa, la Consulta de 15 de enero de 2007 determina la no sujeción al impuesto.

<sup>582</sup> Consulta de 27 de julio de 2007.

<sup>583</sup> Cesión que es calificada por la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de 28 de marzo de 2007 como contrato de explotación de un bien patrimonial.

<sup>584</sup> Consulta de la DGT de 21 de septiembre de 2007 (Nº V1955-07). En el mismo sentido, la Consulta de 27 de septiembre de 2007 (Nº V2044-07), respecto a la cesión del derecho de explotación de un albergue de titularidad municipal y mediante el pago de un canon, al considerarse efectuado por el Ayuntamiento en el desarrollo de una actividad que tiene carácter de empresarial a efectos del citado tributo.

propios medios o a través de sociedad municipal), adquisición de viviendas o por promoción mediante convenio. Mediante esta actividad, se da cumplimiento al mandato constitucional recogido en el art. 47 de nuestra Carta Magna de disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Pero es que, además, las legislaciones en materia de suelo de las distintas Comunidades Autónomas, están fomentando esta actividad, en cuanto es uno de los fines de los ingresos derivados de la gestión del Patrimonio Público del Suelo<sup>585</sup>.

En el Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Obras Públicas, Transporte y Medio Ambiente de 18 de julio de 1994 se recoge que, además del Estado, podían llevarse a cabo promociones públicas por las Comunidades Autónomas y por las Corporaciones municipales, que podían ser ejecutadas por sí mismas, o a través de los órganos correspondientes a las distintas formas de gestión directa que determina el art. 85.3 de la LRBRL (actual art. 85.2 de la LRBRL).

De acuerdo con la definición recogida en el art. 38 del Real Decreto 3148/1978 de 10 noviembre, por el que se desarrolla el Real Decreto-Ley 31/1978, de 31 octubre, sobre política de vivienda<sup>586</sup>, *«la promoción pública de viviendas de protección oficial será la efectuada sin ánimo de lucro por el Estado, a través del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, y por aquellos entes públicos territoriales a quienes expresamente se atribuya esta competencia dentro de sus respectivos ámbitos territoriales»*, y va a gozar de una serie de ventajas, tanto en la aplicación del tipo impositivo a efectos de IVA (que veremos más adelante), como en otros impuestos<sup>587</sup>.

<sup>585</sup> En la actualidad, el art. 39 del Texto Refundido de la Ley de suelo recoge que *«los bienes y recursos que integran necesariamente los patrimonios públicos de suelo... deberán ser destinados a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública»*. En concreto, en Andalucía, esta obligación se recoge en el art. 75 de la Ley de Ordenación Urbanística de Andalucía.

<sup>586</sup> La vigencia de este Real Decreto se ha declarado en el Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de la Vivienda de fecha 17 de junio de 2005, tal y como se recoge en la Consulta de la DGT de 19 de enero de 2007, sin perjuicio de la existencia de diversas normas estatales y de las Comunidades Autónomas, que tienen asumido en la actualidad competencias en la materia, al haber recogido esta competencia en sus Estatutos de Autonomía. En todo caso, la participación del Estado en esta materia se realiza en función de los títulos habilitantes que se recogen en los apartados 13 y 11 del art. 149.1 de la Constitución española.

<sup>587</sup> A este respecto podemos estudiar las ventajas que se recogen respecto al ITPyAJD, IS, IAE, IBI e ICIO respecto a la construcción de viviendas de protección oficial.

- El art. 88 del Reglamento del ITPyAJD, en cuanto a los beneficios fiscales aplicables a las tres modalidades de gravamen, apartado 8), punto 12, considera exentas: *«La transmisión de solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial; las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos y contratos relacionados con viviendas de protección oficial en cuanto al gravamen sobre actos jurídicos documentados; la primera transición inter vivos del dominio de las viviendas de protección oficial, siempre que tengan lugar dentro de los seis años siguientes a la fecha de su calificación definitiva; los préstamos hipotecarios o no, solicitados para su construcción antes de la calificación definitiva; la constitución, ampliación de*



## b) Construcción directa por la Entidad local.

Una vez que se ha llevado a cabo la construcción y la adjudicación de las mismas mediante la modalidad de “renta-venta”, puede plantearse la enajenación de las mismas; esta operación, es considerada entrega de bienes a efectos de IVA, y por tanto sujeta al impuesto<sup>588</sup>. Si el contrato de renta-venta que se propone es un contrato de locación-venta, en terminología habitual en nuestro Derecho, desde la celebración del contrato se considerará entrega de bien, devengándose el IVA; este contrato se caracteriza por consistir en la cesión de un bien mueble o inmueble, que se da en alquiler, pero con la cláusula de que, pasado cierto número de anualidades, el arrendatario adquiere la propiedad de los bienes. La jurisprudencia ha señalado que la

---

*capital, fusión y escisión de sociedades cuando la sociedad resultante de estas operaciones tenga por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.*

*Para el reconocimiento del beneficio en relación con la transmisión de los solares y la cesión de derecho de superficie bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que se obtenga la calificación provisional. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento de los requisitos que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas».*

- Asimismo, no hay que olvidar que, en todo caso, las sociedades municipales que presten estas actividades, gozarán de la bonificación del 99 por ciento que recoge el art. 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto de las rentas percibidas por la prestación de servicios públicos comprendidos en los arts. 25 y 36 de la LRBRL.
- Igualmente, a efectos del IAE, esta actividad se encuentra englobada dentro del Grupo 833 de las tarifas del impuesto –promoción inmobiliaria-, y se va a recoger que cuando las actividades clasificadas en este Grupo tengan por objeto inmuebles sujetos a la legislación de viviendas de protección oficial, la cuota será el 50 por ciento que corresponda.
- Respecto al IBI, el art. 73 del TRLRHL recoge una bonificación obligatoria del 50 por ciento durante los tres períodos impositivos siguientes al del otorgamiento de la calificación definitiva, pudiendo los Ayuntamientos, una vez transcurrido dicho plazo, otorgar una bonificación potestativa de hasta el 50 por ciento.
- El art. 103 del TRLRHL establece la posibilidad de que los Ayuntamientos establezcan una bonificación respecto al ICIO de hasta el 50 por ciento.

<sup>588</sup> El art. 8.Dos.5.º de la Ley 37/1992, establece que se considerarán entregas de bienes «*las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados*», añadiendo que «*a efectos de este Impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se compromete a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes*». En caso de que se produjera la entrega por el comprador de un depósito dinerario en concepto de compromiso de compra de la vivienda, dicha operación estaría sujeta al impuesto –Consulta de la DGT de 17 de febrero de 1998-, considerándose un pago anticipado, y devengándose, por tanto, en el momento del cobro.

naturaleza de estos contratos debe apreciarse atendiendo a la intención de las partes, pero ha reconocido que, por lo general, se trata de una compraventa a plazos, con pacto de reserva de dominio, encubierta bajo la apariencia de arrendamiento.

Ahora bien, si no estuviéramos en el supuesto anterior, sino que se tratara de un contrato de arrendamiento con opción de compra, habrá que distinguir según que se haya producido o no el compromiso de ejercitar la opción de compra:

1. Si el arrendatario se compromete a ejercitar la opción de compra, estaríamos en el mismo caso anterior, como ya hemos visto en la transcripción parcial del art. 8 de la actual Ley del IVA.
2. Si por el contrario, no se ha producido compromiso de compra, estaremos ante la producción de dos hechos imponderables diferentes, el arrendamiento, de un lado, y la transmisión o entrega, de otro. Ha de tenerse en cuenta que, cuando se produzca el ejercicio de la opción de compra, no estará amparada en la exención del art. 20.1.22 de la Ley 37/1992, que declara *«la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación»*, pues en este caso estaremos ante primera entrega, ya que el adquirente será el primer ocupante. El art. 20.1.23.b) de la actual Ley del IVA contempla la exención de los arrendamientos de viviendas, pero la letra d') excepciona de la exención *«los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto»*. Por ello deberá tributarse por el alquiler, aunque sea de vivienda.

### **c) Construcción por terceros.**

En este supuesto, nos encontramos ante una ficción jurídica de origen legal, esto es, la ley previene que las viviendas que cumplan determinados requisitos y sean adquiridas por las Administraciones públicas, se consideran "de promoción pública", aunque el promotor sea un agente privado<sup>589</sup>.

Esta no suele ser una forma habitual de actuación, ya que por lo general, las viviendas de protección oficial son construidas bajo el control de las Corporaciones locales o a través de sus sociedades mercantiles; ahora bien, el Plan Estatal de la Vivienda para el periodo 2005-2008 recoge en el concepto de

---

<sup>589</sup> Así lo considera IBÁÑEZ GARCÍA, I.: "Tratamiento fiscal en IVA, ITPAJD e IAE de las viviendas de promoción pública promovidas por terceros y adquiridas por la Administración"; *Quincena Fiscal*, n° 3. 1996 (pág. 9). En todo caso, en el Real Decreto que regula el Plan Estatal 2005-2008, en su art. 2.3 va a recoger, dentro del carácter de promotor, *«las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas...»*.

compradores de su art. 2.2, a las personas jurídicas y a las entidades sin ánimo de lucro que adquieran las viviendas para arrendar o para cederlas a personas físicas<sup>590</sup>.

A estas viviendas resultará de aplicación el tipo de gravamen reducido del 4 por ciento, sin que sea necesaria la calificación administrativa de dichas viviendas como de protección oficial, pues *ex lege* tienen la consideración de viviendas de protección oficial de promoción pública<sup>591</sup>.

**d) Cesión de terrenos efectuada por un Ayuntamiento a sus sociedades mercantiles para la construcción de viviendas de protección oficial.**

En la actualidad, la Dirección General de Tributos está considerando que, cuando se produce la cesión a una empresa municipal de terrenos por parte del Ayuntamiento del que depende, éste está actuando en el ejercicio de una función pública, con lo que la citada operación no estaría sujeta al impuesto ya que, además, al producirse de forma gratuita, entraría dentro de los supuestos de no sujeción del art. 7.8 de la Ley 37/1992<sup>592</sup>. Además, falta el elemento de onerosidad exigido por el art. 4 del mencionado texto legal, y que en el caso de los entes públicos no admite excepción<sup>593</sup>. Ahora bien, en el supuesto de que la sociedad mercantil procediera a su vez a la cesión del terreno<sup>594</sup>, dicha entrega sí estaría sujeta al impuesto.

Ahora bien, la entrega de dichos terrenos tiene la consideración de subvención vinculada al precio (respecto a las dudas que plantea este tratamiento y la legalidad de dicha cesión nos remitimos al epígrafe destinado a

---

<sup>590</sup> Esta posibilidad ya se recogía para el extinto Instituto Nacional de la Vivienda (art. 42 del Real Decreto 3148/1978 de 10 noviembre, por el que se desarrolla el Real Decreto-Ley 31/1978, de 31 octubre, sobre política de vivienda) por lo que las referencias a dicho organismo deben entenderse al Ministerio de Obras Públicas y a las Comunidades Autónomas con competencias en la materia.

<sup>591</sup> IBÁÑEZ GARCÍA, I.: *op. cit.*

<sup>592</sup> Así se recoge en la Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2005 (Nº V0291-05) y en la de 19 de enero de 2006 (Nº V0107-06) respecto a la cesión gratuita de parcelas por un Ayuntamiento a otras entidades para la promoción de viviendas de promoción pública, y la cesión de uso dotacional para la construcción de hospitales, colegios, bibliotecas, etc. Y el mismo argumento se viene manteniendo en la Consulta de 3 de marzo de 2005, aunque la cesión se produce en beneficio de una sociedad mercantil dependiente de una Comunidad Autónoma.

<sup>593</sup> Esta interpretación, sin embargo no ha sido la tradicionalmente mantenida ni por la DGT ni por la doctrina, encontrándonos opiniones que se manifiestan a favor de considerar que estamos ante una operación sujeta a IVA, cuando lo que se transmiten son parcelas que pertenecen al patrimonio empresarial del Ayuntamiento, y no lo estaría si formarían parte del patrimonio público de suelo (Consulta recogida en la Revista *La Administración Práctica*, nº 7. 2003).

<sup>594</sup> Consulta de la DGT de 12 de mayo de 2000 (Nº 1117-00), terreno que cede a su vez para la promoción de viviendas de Protección Pública para Jóvenes y Mayores.

la cesión gratuita de bienes por las Entidades locales) por lo que, de acuerdo con el art. 78.Dos.3 de la Ley 37/1992, la base imponible de las viviendas construidas en los terrenos aportados que hayan sido promovidas por quien resulte adjudicatario de los mismos, habrá de incluir el importe de la subvención que por dicho concepto perciba el mencionado promotor<sup>595</sup>.

## **17.- Actividad urbanística desarrollada por las Entidades locales.**

### **a) Introducción.**

Dentro del ejercicio de las competencias que el ordenamiento jurídico reconoce a las Corporaciones locales, destacan las correspondientes al ejercicio de las potestades urbanísticas<sup>596</sup>, cuyo ejercicio, por otra parte, va a tener importantes implicaciones económicas, desde el momento en que el urbanismo se ha convertido en una fuente importante y muy buscada de recursos para el erario municipal; incidencia que ha llevado incluso a correr el riesgo de que la política de ordenación y gestión del suelo, esté marcada en algunos casos, más por la necesidad de allegar recursos a las arcas municipales, que por el desarrollo de un determinado “modelo de ciudad”.

En el ejercicio de sus competencias, que se manifiestan en general en la realización de actividades y prestación de servicios públicos, y en el tema que nos ocupa, la realización de actividades urbanísticas; las Entidades locales pueden quedar sujetas a los distintos tributos que recoge nuestra legislación vigente, siendo uno de ellos el Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual va a presentar una difícil aplicación por los distintos supuestos de no sujeción, sujeción y exención que plantean la Ley 37/1992 y su Reglamento de desarrollo.

La naturaleza empresarial o profesional de la actividad, es requisito necesario para la realización del hecho imponible del IVA, por lo que siempre van a quedar excluidas del impuesto aquellas actividades realizadas por los entes públicos en el ejercicio de su potestad de imperio, y que no tienen en absoluto naturaleza empresarial o profesional.

Ahora bien, por el contrario, cuando lleven a cabo el ejercicio de actividades empresariales, a efectos de IVA, las Entidades locales vendrán obligadas a cumplir con todas las obligaciones, materiales y formales del impuesto, lo que supone la obligación de repercutirlo a los sujetos que sean destinatarios de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas, ya que en estos casos, la Entidad local actuaría como sujeto pasivo

---

<sup>595</sup> Consultas de la DGT de 5 de abril de 2004 (Nº 0916-04), 25 de febrero de 2005 (Nº V0291-05), de 24 de octubre de 2006 (Nº 2139-06) y la anteriormente mencionada de 19 de enero de 2006 (Nº V0107-06).

<sup>596</sup> El art. 25 de la LRBRL recoge en su letra d), entre las materias en que las EELL ejercerán sus competencias, las funciones de «ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística...».

del IVA.

### **b) Actuaciones en el ejercicio de funciones públicas.**

De acuerdo con el art. 13 de la Directiva 2006/112/CE, los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades que desarrollen en el ejercicio de funciones públicas. En la práctica, este principio va a suponer que buena parte de las actividades que realizan los entes locales en relación con el urbanismo, en cuanto que actúan en el ejercicio de sus funciones públicas y no en el ejercicio de una actividad empresarial, quedarán fuera del ámbito de aplicación de la Ley 37/1992, y por tanto, se consideran actividades no sujetas al impuesto.

En este sentido, destacar que el art. 3 del actual Texto Refundido de la Ley del Suelo recoge que *«la ordenación territorial y la urbanística son funciones públicas no susceptibles de transacción que organizan y definen el uso del territorio y del suelo de acuerdo con el interés general...»*. Por otro lado, el art. 2 de la Ley 7/2002, de 17 de diciembre, de Ordenación Urbanística de Andalucía en su nº 1 recoge que *«la actividad urbanística es una función pública que comprende la planificación, organización, dirección y control de la ocupación y utilización del suelo, así como la transformación de éste mediante la urbanización y edificación y sus consecuencias para el entorno»*.

La doctrina emanada de la Dirección General de Tributos ha manifestado reiteradamente la no sujeción al impuesto de las actividades desarrolladas por las Corporaciones locales consistentes en la prestación de servicios y actividades administrativas por los servicios de urbanismo, tales como estudios, elaboración y redacción de proyectos de figuras de Planeamiento urbanístico, documentos de gestión urbanística, entre otras<sup>597</sup>.

A este respecto, hay que tener en cuenta que las legislaciones de las Comunidades Autónomas, como la Ley de Ordenación Urbanística de Andalucía recoge una serie de actuaciones que las Administraciones públicas llevan a cabo en el ejercicio de su potestad de imperio, y que por tanto, no quedan sujetas al IVA. Dentro de estas actividades, se incluyen aquellas en que como contraprestación los Ayuntamientos, con la anterior clasificación del suelo, cobraban por la recalificación de terrenos rústicos en urbanizables<sup>598</sup>, y las prestaciones compensatorias que los Ayuntamientos pueden recibir por el uso y aprovechamiento de carácter excepcional del suelo no urbanizable<sup>599</sup>,

---

<sup>597</sup> Consulta de 16 de abril de 1998 (Nº 0621-98).

<sup>598</sup> Y esta no sujeción se predica tanto si la contraprestación se fija en dinero -Consulta de la DGT de 7 de noviembre de 2003 (Nº 1862-03)-, como en terrenos -Consulta de 1 de diciembre de 2003 (Nº 2012-03)-. En la actualidad, según el art. 12 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, el suelo se encuentra como suelo rural o suelo urbanizado.

<sup>599</sup> El art. 9.2 letra b) del RDLeg. 2/2008, establece como obligaciones para poder ejercer las facultades

que en terminología actual sería suelo rural. Igualmente se recoge la posibilidad de que los municipios puedan exigir el pago de una tasa por el examen, tramitación y resolución de las iniciativas en el sistema de compensación<sup>600</sup>. Y ello es así porque la Administración actúa en el ejercicio de sus actividades públicas, y no se produce la sujeción al IVA.

### **c) Adquisición de terrenos por atribución de la ley. Transmisiones realizadas en cumplimiento de la normativa urbanística.**

El art. 16 del actual Texto Refundido de la Ley del Suelo de 2008 recoge la obligación de cesión gratuita de terrenos a los Ayuntamientos en el contexto de la ejecución del planeamiento, con destino al patrimonio público del suelo y en función de la edificabilidad media ponderada, porcentaje que se establece entre un 5 y un 15 por ciento, aunque con carácter excepcional puede reducirse o aumentarse hasta el 20 por ciento. Esta obligación ha sido regulada por las Comunidades Autónomas, como en la Ley de Ordenación Urbanística de Andalucía, en el art. 54 para el suelo urbanizable ordenado y en el art. 55 para el suelo urbano no consolidado. Con anterioridad, los arts. 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, recogían la obligación de cesión gratuita de terrenos a los Ayuntamientos en el contexto de la ejecución del planeamiento, en interpretación de los cuales se dictó por la Dirección General de Tributos la Resolución 2/2000, que veremos posteriormente.

#### **1. Consideración anterior a la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos.**

La Dirección General de Tributos vino manteniendo la sujeción al impuesto cuando, quien efectuara tal entrega, fuera un empresario o profesional<sup>601</sup>, al considerar que se producía una entrega de bienes sujeta al impuesto, en virtud de lo dispuesto en los arts. 8 y 9 de la Ley 37/1992<sup>602</sup>, en cuanto que suponía la transmisión, en favor del ente público, del poder de disposición sobre determinados bienes inmuebles, que antes de ser cedidos a la Administración

---

derivadas del derecho de propiedad, entre otras, la de *«satisfacer las prestaciones patrimoniales que se establezcan, en su caso, para legitimar usos privados del suelo no vinculados a su explotación primaria»*. Esta posibilidad se recoge igualmente en el nº 5 del art. 52 de la LOUA.

<sup>600</sup> Art. 131.4 de la LOUA.

<sup>601</sup> Únicamente se admite la no sujeción cuando se trate de terrenos no afectos a la actividad empresarial o cuando no hubiera sido deducible el IVA soportado en la adquisición y urbanización –Consulta de la DGT de 18 de septiembre de 1996- o cuando el transmitente fuera un particular cuyos terrenos no se encontrasen afectos al desarrollo de una actividad empresarial o profesional –Consulta de 7 de octubre de 1998 (Nº 1609-98)-.

<sup>602</sup> Ya que el art. 9.1º.b) asimila a las entregas de bienes a título oneroso el autoconsumo de bienes, que consiste en la *«transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo»* -Consulta de la DGT de 18 de septiembre de 1996-.

actuante, eran propiedad de otras personas o entidades.

Una vez determinada la sujeción al impuesto, únicamente cabía plantearse la posibilidad de que se aplicara alguna de las exenciones recogidas en la Ley del IVA, como podía ser el destino de las parcelas entregadas (parques y jardines públicos o para superficies viales de uso público) o en función de la calificación urbanística de los terrenos entregados.

Para determinar la calificación urbanística del terreno, y por tanto aplicar la exención contenida en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, era fundamental<sup>603</sup> determinar si el devengo se producía cuando terminaban las tareas de urbanización, momento en el cual se producía la puesta del terreno físicamente a disposición del ente público, o por el contrario, se podía entender la cesión realizada en un momento anterior, en concreto con la aprobación del proyecto de actuación. La Consulta de la Dirección General de Tributos de 30 de abril de 1996, se inclina por entender que el devengo se produce en el momento en que el Ayuntamiento recibe el terreno en el que se localiza el aprovechamiento que le corresponde.

Ahora bien, si conforme al proyecto de actuación, el Ayuntamiento estuviere obligado a hacer frente a los gastos de urbanización de los terrenos recibidos, es decir, que el ente público beneficiario de la cesión debiera soportar todas las cargas urbanísticas derivadas de la urbanización de los terrenos<sup>604</sup>; el objeto de dicha cesión sería un terreno no urbanizado, y en aplicación del art. 20 de la Ley 37/1992, su cesión estaría exenta del impuesto.

Para la determinación de la base imponible y, por tratarse de autoconsumo de bienes, en aplicación del art. 79.Tres de la Ley 37/1992<sup>605</sup>, se tenía en cuenta el valor de los terrenos en el momento en que se efectuaba la entrega, computando tanto el valor inicial de los mismos como la revalorización que hubieran experimentado a consecuencia de las obras de urbanización efectuadas.

En cuanto a la sujeción al IVA por la enajenación de dichos terrenos, se aplicaba la doctrina general de la Dirección General de Tributos<sup>606</sup>, en cuanto se consideraba la entrega sujeta al impuesto si dichos terrenos estaban afectos al desarrollo de una actividad empresarial efectuada por el Ayuntamiento, o

---

<sup>603</sup> Consulta de la DGT de 30 de abril de 1996.

<sup>604</sup> Consulta de la DGT de 7 de octubre de 1998 (Nº 1609-98).

<sup>605</sup> Dicho párrafo establece: «No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega».

<sup>606</sup> A estos efectos, Consulta de la DGT de 11 de junio de 1997 (Nº 1193-97).

cuando dichos terrenos hubiesen sido urbanizados por el mismo.

## **2. Consideración tras la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos.**

Pero el tratamiento de estas cesiones, a efectos del IVA, va a cambiar tras la publicación de la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la Dirección General de Tributos, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los arts. 14 y 18 de la Ley 6/1998. Esta Resolución, según su Exposición de Motivos, recoge el criterio que venía defendiendo la mayoría de la doctrina en materia de Derecho urbanístico, que mantenía que, con ocasión del desarrollo del proceso urbanizador, no se produce, en sentido estricto, una cesión de aprovechamiento urbanístico a la Administración, sino un reparto de los citados aprovechamientos entre los titulares de los terrenos sobre los que se desarrolla el citado proceso y aquella<sup>607</sup>. Como ha señalado la doctrina<sup>608</sup>, ante la inexistencia de una norma expresa que determinara la no sujeción de las entregas efectuadas con carácter obligatorio (como sin embargo sí existe para las prestaciones de servicios en el art. 7.10 de la Ley 37/1992) se utiliza el subterfugio de entender que no se produce una cesión de derechos de aprovechamiento, sino un reparto de los mismos.

La doctrina administrativa se manifiesta en idéntico sentido, de forma que el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>609</sup> recoge, aludiendo al art. 47 de la Constitución, que *«partiendo de esa premisa, que supone un verdadero mandato para el legislador, la Ley 6/1998 articula esa participación, detrayendo del aprovechamiento urbanístico de los propietarios del suelo urbanizable un porcentaje que atribuye a los Ayuntamientos, como Entes que gestionan los intereses comunitarios. Es algo, por consiguiente, que se establece por ley y que opera desde el inicio del procedimiento de planeamiento urbanístico, con el que deben contar los propietarios del suelo para calcular su aprovechamiento real. De las ideas expuestas se desprende que no se está ante una auténtica cesión, porque no depende ésta de la voluntad de los propietarios sino que se produce "ope legis" y de forma automática, y porque supone un condicionante de su propio derecho, que lo reduce cualitativa y cuantitativamente. Por eso, los propietarios no reciben en el momento de la aprobación del Plan todo el aprovechamiento medio fijado en principio por él, sino el que resulta de deducir de aquél el que corresponde a la Comunidad, es decir, a la Administración. Lo*

---

<sup>607</sup> Reparto que tiene su fundamento en el art. 47 de la Constitución española de 1978, en virtud del cual *«la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos»*.

<sup>608</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: "La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios (art. 12.3º LIVA) y la necesidad de una interpretación paralela en el ámbito del autoconsumo externo de bienes (art. 9.1.b)"; *cit.*

<sup>609</sup> En su St. de 21 de marzo de 2001 (Resolución nº 6708/2000 y nº 7041/2000).



*que ocurre es que ese porcentaje o, en términos más adecuados -o más tradicionales- en derecho, esa cuota parte en los aprovechamientos del suelo, ha de materializarse en algún momento en un suelo concreto, y a esa materialización es a la que se denomina impropia cesión».*

En consecuencia, cabe inferir que la citada cesión obligatoria, no supone ninguna entrega o transmisión sujeta al impuesto, según lo recogido en la parte II, apartado 1º de la Resolución 2/2000, ya que *«las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos que se efectúen en virtud de lo dispuesto por la Ley 6/1998, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, no constituyen entregas de bienes ni prestaciones de servicios a los efectos del IVA, no existiendo por tanto ninguna operación sujeta al citado tributo por dicha cesión, al faltar uno de los elementos determinantes del hecho imponible: entrega de terrenos».*

En todo caso, hay que tener en cuenta que, en la propia Resolución 2/2000 (parte II, apartado 3º), se recoge que otra cosa es la transmisión que luego pueda realizar el Ayuntamiento; ya que considera que estos terrenos se incorporan al patrimonio municipal, y van a formar parte de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos debe considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento en el desarrollo de una actividad empresarial, y por tanto queda sujeta al IVA<sup>610</sup>.

Esta afirmación va a significar que si el Ayuntamiento llevara a cabo los servicios de urbanización mediante la entrega de estos terrenos<sup>611</sup>, dicha entrega de terrenos constituiría una entrega de bienes sujeta al IVA. En este último supuesto, en cuanto a la posibilidad de aplicar la exención contenida en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, en cuanto a los terrenos de naturaleza rústica, será necesario determinar si el terreno sobre el que se han de materializar los derechos de aprovechamiento transmitidos se entiende urbanizado o no, ya que si debe estar urbanizado, no será de aplicación la exención citada<sup>612</sup>.

Ahora bien, cabe la posibilidad de que la cesión de terrenos se sustituya, bien por su equivalente en metálico, o por otros bienes, cuyo estudio llevaremos a cabo seguidamente.

En cuanto a la obligación de cesión de los terrenos destinados a infraestructuras que obligatoriamente se recoge en el Texto Refundido de la

---

<sup>610</sup> El tipo impositivo se fija en el 16 por ciento en la propia Resolución mencionada.

<sup>611</sup> Ya que los terrenos de cesión obligatoria y gratuita se incorporan al patrimonio municipal de suelo del ente público, en pleno dominio y libre de cargas. Son terrenos no urbanizados donde el Ayuntamiento asume su urbanización –Consulta de la DGT de 15 de septiembre de 2005 (Nº V1767-05)-.

<sup>612</sup> Así, la Ley 6/1994 de la Generalidad Valenciana recoge que los agentes urbanizadores serán retribuidos, con carácter general, con terrenos edificables.

Ley del Suelo (art. 16.1.a), la Dirección General de Tributos recoge que estamos ante una operación sujeta al impuesto, pero a la que le resulta de aplicación la exención contemplada en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, ya que se consideran como operaciones exentas las entregas de terrenos destinadas exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público<sup>613</sup>.

#### **d) Sujeción al IVA de las compensaciones sustitutivas de la obligación de cesión de terrenos al Ayuntamiento.**

El Texto Refundido de la Ley del Suelo recoge la posibilidad que la obligación de cesión de terrenos se sustituya por “otras formas del cumplimiento del deber”; para la determinación de las formas de sustitución permitidas por la legislación es preciso remitirse a las normas de cada Comunidad Autónoma y los requisitos que cada una exige para la sustitución en forma distinta a la entrega de terrenos. En todo caso vamos a estudiar las diversas formas en que esta sustitución se está produciendo para analizar su sujeción al impuesto.

#### **1. Sustitución del deber de cesión en metálico.**

Ha sido frecuente en muchos municipios que el aprovechamiento que obligatoriamente le corresponde al Ayuntamiento, por una compensación económica<sup>614</sup>, siendo posible que dicha sustitución sea solo parcial<sup>615</sup>. Dicha posibilidad se puede seguir produciendo, pero se ha visto restringida desde el momento en que las legislaciones urbanísticas establecen como finalidad prioritaria respecto al destino de dichos ingresos, la obtención de suelo para viviendas de promoción pública, con lo que en la práctica resulta más adecuado y beneficioso para los Ayuntamientos recibir la cesión obligatoria de los terrenos correspondientes.

---

<sup>613</sup> Así se recoge en las Consultas de la DGT de 4 de abril de 2002 (Nº 0539-02) y 4 de abril de 2003 (Nº 0481-03).

<sup>614</sup> Dicha posibilidad se contemplaba en la anterior legislación sobre suelo, ya que el Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992, en su art. 276.2 declaraba, como integrante del Patrimonio Municipal del Suelo, «los ingresos obtenidos mediante enajenación de terrenos o sustitución del aprovechamiento correspondiente a la Administración por su equivalente metálico...». Con la actual regulación, el art. 16.1 letra b) 5º párrafo del Texto Refundido de la Ley del Suelo va a recoger que «la legislación sobre ordenación territorial y urbanística podrá determinar los casos y condiciones en que quepa sustituir la entrega del suelo por otras formas de cumplimiento del deber, excepto cuando pueda cumplirse con suelo destinado a vivienda sometida a algún régimen de protección pública en virtud de la reserva a que se refiere la letra b) del artículo 10». Con la anterior Ley del Suelo, esta obligación recaía sobre los propietarios de suelo urbano no consolidado por la urbanización y en el urbanizable. Además, esta posibilidad se puede instrumentar mediante la figura de los convenios urbanísticos, como se recoge en el art. 30 de la LOUA.

<sup>615</sup> Tal y como se recoge en la Consulta de la DGT de 15 de marzo de 2004 (Nº 0631-04).

En todo caso, en cuanto a la sujeción al IVA de esta compensación en metálico, la doctrina mantenida por la Dirección General de Tributos<sup>616</sup> ha sido la no tributación por el IVA, en base al informe del Ministerio de Fomento de 13 de julio de 1998, donde se indica que se produce una opción entre alguna de las vías que legalmente se recogen (cesión del terreno o su equivalente en metálico), pero nunca una doble actuación que simultanearía las dos opciones aludidas.

En estos supuestos no se efectúa la cesión al Ayuntamiento de los terrenos en los que se localiza el aprovechamiento que le corresponde, sino la entrega a aquel por los propietarios afectados, de una determinada cantidad de dinero en concepto de compensación económica sustitutiva de la referida cesión, cesión que, por tanto, no tiene lugar.

En tal caso, la referida compensación económica en dinero no constituye la contraprestación de operación alguna (entrega de bienes o prestación de servicios) sujeta al IVA, en virtud del art. 4 de la Ley 37/1992. Además, el art. 7.12 de la Ley 37/1992 señala la no sujeción al impuesto de las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.

Tampoco hay sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, puesto que dicha cesión no tiene lugar, es decir, no se produce transmisión onerosa de bienes o derechos y, en consecuencia, no se cumple el presupuesto del hecho imponible.

También puede ocurrir que el aprovechamiento que con carácter obligatorio le corresponde al Ayuntamiento, se adjudique a otra persona distinta del ente público, como es a un agente urbanizador, el cual, a cambio de esta cesión, satisfará una compensación al Ayuntamiento<sup>617</sup>. En este supuesto, se producen dos operaciones a efectos de IVA: la cesión de los terrenos al Ayuntamiento, que si bien no está sujeta al impuesto, supone que los mismos se integran en el patrimonio empresarial del ente local; y una segunda, que supone la transmisión del Ayuntamiento al tercero, operación esta que sí está sujeta al impuesto, ya que se entiende producida por el ente local en el ejercicio de una actividad empresarial.

---

<sup>616</sup> Dicha sustitución se recoge, entre otras, en Consultas de la DGT de 11 de septiembre de 1998 (Nº 1490-98) y 21 de septiembre de 1998 (Nº 1533-98), 21 de julio de 1999 (Nº 1313-99), 30 de noviembre de 2001 (Nº 2117-01), 20 de noviembre de 2003 (Nº 1946-03), 16 de diciembre de 2003 (Nº 2307-03) y 11 de noviembre de 2004 (Nº V0253-04).

<sup>617</sup> Consulta de la DGT de 17 de junio de 2005 (Nº V1175-05).

## 2. Sustitución del deber de cesión mediante otros bienes.

Como vimos anteriormente, en virtud de la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos, la cesión obligatoria de terrenos no constituye entrega de bienes a efectos de IVA, sin embargo dicha Resolución solo hace referencia a terrenos. Como vimos anteriormente, el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Suelo recoge la posibilidad que se produzca el cumplimiento de la obligación de cesión obligatoria mediante “otras formas”, que además formarán parte del patrimonio público del suelo<sup>618</sup>. A este respecto, la Dirección General de Tributos considera que, el supuesto de no sujeción que recoge la Resolución 2/2000, no es extrapolable al supuesto en que la entrega de los terrenos de cesión obligatoria se sustituye por la entrega de otra serie de bienes, como puede ser de un local<sup>619</sup>; produciéndose por tanto, la sujeción al impuesto, sin perjuicio de que pueda resultar de aplicación alguna de las exenciones que se recogen en la Ley 37/1992<sup>620</sup>. Por tanto, al considerarse una operación sujeta al IVA, el Ayuntamiento deberá repercutir el impuesto y expedir factura con todos los requisitos exigidos legalmente.

### e) La actividad urbanizadora de las Corporaciones locales.

#### 1. Sujeción al IVA.

El concepto de empresario o profesional se regula en el art. 5 de la Ley 37/1992, cuyo apartado Uno, letra d), dispone que se reputarán empresarios o profesionales quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones, pero exigiéndose un requisito finalista, en cuanto el destino de dichos terrenos y edificaciones ha de ser la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente<sup>621</sup>. Por tanto, y de acuerdo con dicho precepto, quien realice actividades de urbanización o promoción de terrenos para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, se convierte en empresario, en caso de que no fuera ya empresario o profesional por otras actividades desarrolladas por el mismo.

---

<sup>618</sup> A estos efectos, el art. 38 del actual Texto Refundido de la Ley del Suelo de 2008 recoge, en su n° 1 que «con la finalidad de regular el mercado de terrenos, obtener reservas de suelo para actuaciones de iniciativa pública y facilitar la ejecución de la ordenación territorial y urbanística, integran los patrimonios públicos de suelo los bienes, recursos y derechos que adquiriera la Administración en virtud del deber a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 16, sin perjuicio de los demás que determine la legislación sobre ordenación territorial y urbanística».

<sup>619</sup> Consultas de 7 de octubre de 1998 (N° 1609-98) y 17 de febrero de 2003 (N° 0216-03).

<sup>620</sup> Como podría ser si se tratara de una segunda entrega –art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992-.

<sup>621</sup> Por faltar este requisito de carácter finalista no se considera que tenga carácter empresarial la denominada autopromoción de viviendas, y así lo ha entendido la Dirección General de Tributos en su Resolución vinculante de 19 de junio de 1986, reiterada en posteriores pronunciamientos.

En estos supuestos, se dan los presupuestos objetivos de sujeción al IVA, en cuanto que esta actividad es reputada empresarial, pues de acuerdo con el art. 5.Dos de la Ley del IVA, se lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

La realización de actividades empresariales supone para la Administración, la obligación del cumplimiento de todas las obligaciones materiales y formales que la Ley del IVA exige para los sujetos pasivos del impuesto (declaraciones trimestrales, resumen anual, Libro Registro del IVA soportado y repercutido, etc.). Así, el art. 88 de la Ley del IVA obliga a la repercusión del IVA mediante factura o documento sustitutivo, obligación que se recoge igualmente en el art. 164, remitiendo a las determinaciones que se establezcan reglamentariamente; desarrollo que en la actualidad se encuentra recogido en el Reglamento de facturación.

Además, la posesión de la correspondiente factura expedida por el Ayuntamiento, para el propietario es requisito indispensable para que pueda efectuar la deducción de las cuotas del impuesto devengadas por las obras de urbanización, tal y como indica el art. 97 de la Ley 37/1992 (factura que debe de contener todos los requisitos exigidos por el art. 6 del R.D. 1496/2003); sin que resulte posible efectuar tal deducción, si se tiene como único justificante de su derecho, cualquier tipo de certificado, aunque haya sido expedido por el Ayuntamiento.

Por otro lado, dado que las Entidades locales ejercen la actividad urbanística, analizaremos más adelante los distintos sistemas de actuación urbanística que se prevén en la legislación vigente, y la participación que en mayor o menor medida lleva a cabo la Administración para su consideración como sujeto pasivo a efectos del IVA<sup>622</sup>.

En cuanto al contenido de la actividad urbanizadora que llevará a cabo la Entidad local, el proceso de urbanización de un terreno comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar al terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de aguas, suministro de energía eléctrica, etc.; para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial. Tal concepto de urbanización excluye, por tanto, todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios

---

<sup>622</sup> En este sentido, el art. 107 de la LOUA dispone, en cuanto a los sistemas de actuación, lo siguiente: «1. Para cada unidad de ejecución se determinará el sistema de actuación....de entre los siguientes:

- a) Expropiación
- b) Cooperación
- c) Compensación».

para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera “en curso de urbanización” un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado.

## **2. Operaciones no sujetas por falta del requisito de onerosidad y operaciones realizadas por entes dependientes.**

Como hemos recogido anteriormente, el art. 5 de la Ley 37/1992 hay que interpretarlo de acuerdo con el art. 4 de la mencionada Ley y con la normativa comunitaria.

El art. 4 de la actual Ley del IVA exige el requisito de onerosidad para que las entregas de bienes y prestaciones de servicios queden sujetas al impuesto. Y el cumplimiento de este requisito debemos interpretarlo de acuerdo con lo que vimos al estudiar el hecho imponible del impuesto, en el sentido de que tiene que existir un acto de consumo gravable y un vínculo directo entre la contraprestación y el beneficio que obtiene el acreedor.

En este marco, hemos de tener en cuenta la realización de actuaciones relativas a la construcción de sistemas generales, equipamientos e infraestructuras cuando se lleven a cabo, tanto por la Entidad local como por sus sociedades mercantiles dependientes<sup>623</sup>. Ahora bien, en estos supuestos, las cantidades entregadas por los propietarios a la Administración correspondiente no se considera un supuesto de gravamen a efectos de IVA, puesto que los destinatarios de las operaciones serán los potenciales usuarios de dichas infraestructuras, excediendo a los propietarios de dicho suelo. Además, en estos supuestos, no se aprecia la existencia de un acto de consumo materializado en la obtención de una ventaja o provecho propio por parte de los propietarios del suelo, sino un beneficio general obtenido para los vecinos. Por tanto, no se considerará una operación sujeta al impuesto.

Por otro lado, cuando dicha operación de construcción de infraestructuras se lleve a cabo por entidades dependientes, tampoco estaremos ante una operación sujeta al impuesto<sup>624</sup>.

---

<sup>623</sup> Estas obligaciones recaen sobre los propietarios de los terrenos, ya que de acuerdo con el art. 16 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 2008, se establecen los deberes de costear, y en su caso, ejecutar las infraestructuras de conexión con las redes generales de servicios, entre las que se incluyen las relativas a la distribución de agua y las infraestructuras de transporte público.

<sup>624</sup> Consulta de la DGT de 9 de octubre de 1997 (Nº 2056-97) en referencia a un organismo autónomo administrativo del Ayuntamiento de Barcelona que desarrolla las funciones urbanísticas atribuidas a este Ayuntamiento. En ejercicio de las mismas, realiza como "administración actuante" la urbanización de terrenos ajenos por el sistema de cooperación, así como la urbanización de bienes de dominio público, recibiendo transferencias de capital del Ayuntamiento, operación esta última que no se considera sujeta al impuesto. En el mismo sentido, la Consulta de 12 de diciembre de 2006 respecto a la actuación de la gerencia municipal de urbanismo de un Ayuntamiento por las retribuciones que recibe de los propietarios

### 3. Ejecución por el sistema de expropiación.

En este sistema de actuación en el que cabe tanto la gestión directa como la indirecta<sup>625</sup>, es la Administración actuante quien adquiere, mediante expropiación forzosa, la propiedad de los terrenos a urbanizar, y los afecta a un uso o servicio público, o los adjudica a los sujetos expropiados en pago del justiprecio de los bienes y derechos expropiados.

Para que las entregas de bienes que se producen en el ejercicio de la potestad expropiatoria queden sujetas a tributación por IVA, se requiere el cumplimiento de una serie de requisitos, unos de carácter subjetivo y otros de carácter objetivo, que afectan tanto a la naturaleza del propio bien expropiado como al destino de dichos bienes.

#### 3.1 Requisitos de carácter subjetivo.

Para que resulte de aplicación el impuesto, el sujeto expropiado debe ser empresario o profesional<sup>626</sup>, en los términos exigidos para atribuir esta cualidad por la Ley 37/1992. Por tanto, cuando los bienes pertenezcan a quien no tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, dicha entrega de bienes estará sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, de acuerdo con el art. 7.1.A), del Texto Refundido de la Ley por la que se regula el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados; estando obligado al pago del impuesto, a título de contribuyente, el adquirente de los terrenos (art. 8 a) del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD) aunque las Entidades locales están exentas de pagar dicho tributo<sup>627</sup>.

#### 3.2 Requisitos de carácter objetivo.

En cuanto al cumplimiento de los requisitos de carácter objetivo se tienen que dar las siguientes condiciones<sup>628</sup>:

---

de terrenos destinados a la construcción de sistemas generales, equipamientos e infraestructuras sobre dicho suelo.

<sup>625</sup> Art. 116 de la LOUA.

<sup>626</sup> Ya que en caso de que no lo sea, la operación no estará sujeta a IVA. En este sentido la Consulta de la Dirección General de Tributos de 4 de septiembre de 2001(Nº 1617-01).

<sup>627</sup> En base a que el art. 45.I.A)a) establece una exención subjetiva a favor del «Estado y las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos».

<sup>628</sup> Como señalan ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J. en su *Manual del IVA*, Edición de 1996, “en general, para que la expropiación forzosa devengue IVA, el transmitente (expropiado) ha de ser empresario o profesional y los bienes expropiados han de estar integrados en su patrimonio afecto; el impuesto lo repercutirá, el sujeto expropiado, al sujeto beneficiario de la misma, recargándolo en el

1. Que los bienes expropiados estén incorporados al patrimonio de la empresa o actividad profesional y afectos al desarrollo de sus actividades ordinarias (art. 4, apartados Uno, Dos y Tres de la Ley 37/1992)<sup>629</sup>.
2. Que no resulte de aplicación alguna de las exenciones establecidas legalmente. Estas exenciones pueden afectar a la naturaleza de los bienes (porque estén clasificados como suelo no urbanizable) o, independientemente de su clasificación urbanística, porque vayan a ser destinados exclusivamente a parques, jardines públicos o a superficies viales de uso público.

En estos casos, la entrega de bienes por el empresario resultará una operación sujeta y exenta del IVA; además, siempre y cuando no se produzca renuncia a la exención o ésta no sea procedente, esta operación quedará gravada por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, de acuerdo con lo establecido en los arts. 4.Cuatro de la Ley 37/1992 y 7.5 del ITPyAJD<sup>630</sup>. Y esta sujeción se predica aunque el destino último de la expropiación sea la entrega de un terreno a una Junta de Compensación<sup>631</sup>.

En el proceso de urbanización, la Administración (art. 5 de la Ley 37/1992) actúa en el desarrollo de una actividad empresarial, por tanto soporta las cuotas del IVA que tendrán el carácter de deducibles. Y por otro lado, cuando la Administración enajene los solares resultantes, dicha operación se encontrará sujeta al impuesto, debiendo repercutirse el IVA correspondiente.

---

justiprecio, lo cual requeriría la publicación de normas de procedimiento aclaratorias”.

<sup>629</sup> Así lo ha confirmado la Dirección General de Tributos en respuesta a una Consulta vinculante de 28 de abril de 1995: «Las entregas realizadas por empresarios o profesionales de bienes afectos a sus actividades, a favor de un Ente público que los adquiere por expropiación forzosa, están sujetos al IVA, con independencia del carácter de la contraprestación, dineraria o en especie» y en Consulta de 24 de febrero de 1999. En el mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en su St. de 25 de junio de 1998, cuyo Fundamento de Derecho Tercero dispone: «Pues bien, en opinión de la Sala, están sujetas al IVA las entregas realizadas por empresarios o profesionales de bienes afectos a sus actividades, en favor del ente público, que los adquiere por expropiación forzosa, y que a cambio de una contraprestación en dinero o en especie; siempre que no se dé un supuesto de exención de los establecidos en la ley -art. 8-. Y ello porque concurren todas las notas que tipifican el hecho imponible descrito en el art. 3.1 del texto legal: a) la entrega de un bien; b) realizada por un empresario o profesional; c) a título oneroso; d) con carácter ocasional; y e) respecto de bienes afectos a su actividad empresarial», doctrina que, si bien se refiere a la derogada Ley 30/1985, de 2 de agosto, puede seguir manteniéndose con la normativa vigente.

Por el contrario, si los bienes no están incorporados al patrimonio de la empresa o profesional y afectos a sus actividades empresariales o profesionales, la entrega no está gravada con el impuesto, al faltar uno de los elementos configuradores del hecho imponible definido en el art. 4 de la LIVA y lo mismo cabría decir respecto de la falta de la cualidad de profesional o empresario en el propietario de los bienes».

<sup>630</sup> Consulta de la DGT de 29 de enero de 1999 (Nº 0124-1999).

<sup>631</sup> Consulta de 24 de febrero de 1999 (Nº 0231-99).



Normalmente estas entregas estarán exentas, ya que se tratará de terrenos que no se encuentran en curso de urbanización. Sin embargo, como el objeto de la expropiación es todo el polígono o unidad de actuación, puede suceder que resulten incluidos solares y edificios. En tales casos, es posible que la operación no se encuentre exenta de IVA.

#### **4. Ejecución por el sistema de cooperación.**

##### **4.1 Sujeción al IVA de la actividad urbanizadora.**

En este sistema los propietarios aportan el suelo de cesión obligatoria, la Administración actuante asume íntegramente la actividad de ejecución (mediante gestión directa o indirecta)<sup>632</sup> y las obras se realizan con cargo al presupuesto de la Entidad local, aunque los gastos de ejecución deben ser sufragados por los propietarios afectados<sup>633</sup>; si bien excepcionalmente puede existir la posibilidad de que parcialmente se subvencione con aportaciones de otras entidades públicas<sup>634</sup>.

De acuerdo con lo establecido en el art. 5 de la Ley 37/1992, y en el art. 8, Dos. nº 6<sup>635</sup>, y el art. 11.Dos, nº 15<sup>636</sup> de la misma Ley se desprende que, cuando un ente público contrata en nombre propio la realización de las obras de urbanización de un conjunto de terrenos, para luego repartir los costes entre los propietarios de éstos, se entiende que la realización de tales funciones, aunque venga regulada por la Ley, supone una organización de medios que ha de considerarse de carácter empresarial a efectos del IVA. Y además estamos

---

<sup>632</sup> Art. 123 de la LOUA.

<sup>633</sup> De acuerdo con lo dispuesto por el art. 131 del Texto Refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, aprobado por Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril (vigente en esta materia en defecto de legislación autonómica tras la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 61/1997, de 20 de marzo y la Ley 6/1998, y que se aplica con carácter supletorio según recoge la Exposición de Motivos del actual Texto Refundido de la Ley del Suelo de 2008), en el sistema de cooperación, los propietarios aportan el suelo de cesión obligatoria y la Administración ejecuta las obras de urbanización con cargo a los mismos.

<sup>634</sup> Consulta de la DGT de 10 de marzo de 2003 (Nº 0041-03), la cual no considera subvenciones vinculadas al precio de los servicios de urbanización que presta el Ayuntamiento previa su contratación con terceros, ya que no están relacionadas con el volumen de servicios prestados, sino que se calculan en función del coste de las obras, por lo que no procede su inclusión en la base imponible del impuesto. Por el contrario, se recoge que están vinculadas al precio las subvenciones que se mencionan en la Consulta de 7 de julio de 2005.

<sup>635</sup> Se considera entrega de bienes «...las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra».

<sup>636</sup> Se consideraran prestaciones de servicios «...las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios».

ante una operación onerosa, con las características que analizamos en el epígrafe destinado al hecho imponible.

Por lo que respecta a los propietarios de los terrenos<sup>637</sup>, debe destacarse que tales propietarios no dejan en ningún momento de detentar la titularidad de los mismos, por lo que, aunque se efectúen las tareas de urbanización sobre sus bienes con medios ajenos (los que aporta el Ayuntamiento), se convierten a efectos del impuesto en urbanizadores; de manera que, si el destino dado a los terrenos urbanizados es su venta, cesión o adjudicación, los mencionados propietarios tendrán en todo caso, la consideración de empresarios conforme a lo dispuesto por el art. 5, apartado Uno, letra d) de la Ley 37/1992 citada<sup>638</sup>.

#### **4.2 Obligación de repercusión del impuesto y derecho a la deducción.**

Como consecuencia de la consideración de realización de una actividad empresarial el ente público deberá repercutir este impuesto sobre los propietarios afectados, recogiendo la fundamentación legal de esta obligación en el art. 5.1 letras a) y d) de la Ley 37/1992, ya que la Administración se reputa empresaria, a efectos del IVA, en tanto lleve a cabo la urbanización de terrenos, aunque sea ocasionalmente. Asimismo, podrá deducir el impuesto soportado por la realización de las tareas urbanizadoras, siempre que concurren los requisitos exigidos por el Capítulo I del Título VIII de la Ley del impuesto<sup>639</sup>, siendo esta sujeción doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos<sup>640</sup>.

Dentro de esta obligación de repercusión, la Entidad local vendrá obligada a emitir factura completa, con todos los requisitos exigidos por el Reglamento de facturación, en las cuales, por tanto, aparecerá separadamente el impuesto repercutido al objeto de que los propietarios de los terrenos puedan deducir el IVA soportado, sin que sea suficiente a estos efectos la mera expedición de un certificado<sup>641</sup>, como ya hemos recogido. Respecto a la repercusión cuando el

---

<sup>637</sup> Lo normal es que la urbanización se lleve a cabo a favor de propietarios privados de terrenos, aunque ante la Dirección General de Tributos, se planteó la Consulta (resuelta con fecha de 16 de marzo de 2004, N<sup>o</sup> 0644-04) de un Ayuntamiento que realizaba el expediente de contratación y el abono de los gastos de urbanización a favor de otro Ayuntamiento. Dicho Centro Directivo consideró que ambos Ayuntamientos asumían la condición de empresarios, pudiendo deducir las cuotas de IVA que soportaran, salvo que el Ayuntamiento beneficiario no fuera a destinar los terrenos a la venta, adjudicación o cesión a terceros.

<sup>638</sup> Consulta de la DGT de 20 de junio de 1997 (N<sup>o</sup> 1305-97).

<sup>639</sup> Consulta 1/1996 de 1 de enero de 1996 de la IGAE, *Boletín Informativo de la IGAE*, n<sup>o</sup> 25. 1996.

<sup>640</sup> A este respecto entre otras, Consultas de 20 de junio (N<sup>o</sup> 1305-97) y 20 de octubre de 1997 (N<sup>o</sup> 2148-97), 28 de abril (N<sup>o</sup> 0724-98) y 29 de abril de 1998 (N<sup>o</sup> 0733-98), 16 de diciembre de 1998 (N<sup>o</sup> 1947-98), 22 de junio (N<sup>o</sup> 0055-01) y 29 de noviembre de 2001 (N<sup>o</sup> 2112-01) y 12 de julio de 2005 (N<sup>o</sup> 1407-05).

<sup>641</sup> Consultas de la DGT de 14 de enero de 1997 (N<sup>o</sup> 0030-97) y 16 de enero de 1997 (N<sup>o</sup> 0045-97). Las controversias en relación con la expedición de la correspondiente factura, se consideran de naturaleza tributaria a efectos de la correspondiente reclamación económico-administrativa, la cual se estudia en el

destinatario sea una comunidad de bienes, y en cuanto al sujeto al que se repercutirá el impuesto, habrá que distinguir si estamos ante una copropiedad inicial o pro indiviso de resultado<sup>642</sup>. Si la copropiedad inicial se deshace porque se produce una adjudicación a cada uno de los copropietarios de una o varias parcelas, y la comunidad no ha realizado ninguna actividad empresarial, serán los copropietarios los que tendrán la condición de sujetos pasivos. En los supuestos de pro indiviso de resultado, que normalmente se produce cuando pequeños propietarios carecen de terreno inicial para poder acceder individualmente a la adjudicación de alguna parcela, habrá que tener en cuenta si la mencionada comunidad realiza o no alguna actividad empresarial para determinar el sujeto pasivo.

#### **4.3 Sujeción al IVA de las cuotas de urbanización.**

La legislación urbanística ha recogido, dentro de las obligaciones de los propietarios, la de abonar los gastos de urbanización y los de gestión del sistema que les correspondan, bien satisfaciendo las cantidades que les sean giradas (las cuotas de urbanización) o aportando parte del aprovechamiento lucrativo de la edificabilidad o de los solares resultantes que les correspondan (art. 123 de la LOUA).

Al margen de las distintas posiciones doctrinales en cuanto a su naturaleza<sup>643</sup>, y considerando que las cuotas de urbanización tienen el carácter de una figura singular de carácter urbanístico que no posee naturaleza tributaria, su imposición queda fuera de los supuestos de no sujeción contemplados en el art. 7.8 de la Ley 37/1992, por tanto deberá repercutirse el IVA en las correspondientes liquidaciones.

#### **4.4 Sujeción al IVA de las contraprestaciones en especie.**

Dentro de las contraprestaciones recibidas por el ente público en cumplimiento de la obligación de los propietarios de abonar los gastos de urbanización y de gestión del sistema que les corresponda; además de que el pago se realice en metálico, puede que se establezca que el mismo se satisfaga en especie (en la parte de los solares resultantes que les correspondan) y siendo indiferente a estos efectos que los terrenos hayan

---

epígrafe dedicado a la repercusión del impuesto.

<sup>642</sup> Consulta de la DGT de 7 de julio de 2006 (Nº V1393-06).

<sup>643</sup> Las cuales son analizadas por CUSCÓ TURELL, M.: “La sujeción de las cuotas de urbanización al Impuesto sobre el Valor Añadido: peculiaridades”; *Tributos Locales*, nº 56. 2005, donde analiza las distintas posiciones doctrinales que se manifiestan en torno a la naturaleza de esta figura, considerándolas como cargas, como especie de los tributos y como tributos parafiscales. La autora mencionada señala que “tienen... una naturaleza mixta de prestación de derecho público y de carga urbanística, con sometimiento al derecho urbanístico y al derecho financiero, no encuadrable de modo exclusivo en la esfera de los tributos”.

adquirido la naturaleza de solares o no<sup>644</sup>, ya que la exención recogida en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992 no se extiende a los terrenos urbanizados o en curso de urbanización realizados por el promotor de la urbanización (salvo en todo caso, los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público).

En este último supuesto, como operación sujeta y no exenta de IVA, la base imponible, conforme a lo dispuesto en el art. 79 de la Ley 37/1992, coincidirá con el valor de mercado de los mismos. Cuando la contraprestación en especie consista en entrega de edificabilidad, el devengo se produce en el momento en que se considere realizada la entrega de bienes, que será cuando se ponga a disposición del adquirente, por lo que habrá que determinar el momento en que el acto de reparcelación produzca sus efectos.

#### **4.5 Sujeción al IVA cuando la contraprestación se fija mediante contribuciones especiales.**

Si para la ejecución de las obras se hubieren establecido y exaccionado como contraprestación dineraria contribuciones especiales; al tener éstas el carácter de recurso tributario, las operaciones quedarían no sujetas al IVA (art. 7.8 de la Ley 37/1992) pero la Administración no podrá deducirse las cantidades invertidas en la ejecución de las obras<sup>645</sup>.

#### **4.6 Sujeción y exención de las adjudicaciones de terrenos.**

Las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios a consecuencia de la reparcelación, en proporción a los terrenos aportados, estarán exentas de IVA, siempre que se cumplan los requisitos exigidos por la legislación urbanística (art. 20.Uno.21 de la Ley 37/1992). Esta exención, que afecta igualmente al sistema de compensación, la estudiaremos más detenidamente cuando veamos dicho sistema de actuación.

Asimismo, estas entregas quedaban exentas del pago del ITPyAJD, en virtud del art. 170 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992<sup>646</sup>. Ahora

<sup>644</sup> Consulta de la DGT de fecha 28 de abril de 1998 (Nº 0724-98) donde la consultante es propietaria de una finca rústica que es urbanizada por el sistema de cooperación. Para hacer frente a los costes de la urbanización, sustituye su satisfacción en metálico por parte de las parcelas edificables resultantes, que cede al Ayuntamiento.

<sup>645</sup> Consulta nº 1/1996 de la IGAE de fecha 1 de enero de 1996; *Boletín Informativo de la IGAE*, nº 25. 1996.

<sup>646</sup> El párrafo 1º de dicho artículo (texto actualmente derogado por el RDLeg. 2/2008) recogía que «*las adjudicaciones de terrenos a que dé lugar la reparcelación cuando se efectúen en favor de los propietarios comprendidos en la correspondiente unidad de ejecución, y en proporción de sus respectivos derechos, estarán exentas, con carácter permanente, si cumplen todos los requisitos urbanísticos, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del Impuesto sobre el Incremento*

bien, en el supuesto de que los terrenos obtenidos excedan de los que les correspondería en proporción a los aportados, esta operación se considera sujeta y no exenta de IVA<sup>647</sup>.

En el caso de que la contraprestación se instrumente a través de cesiones de terrenos acordadas mediante un convenio con el Ayuntamiento<sup>648</sup>, y el objeto de las cesiones sean terrenos urbanizados o al menos en curso de urbanización; las referidas cesiones estarán sujetas al IVA y no exentas del mismo, en virtud de lo establecido en el nº 20 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992.

## **5. Ejecución por el sistema de compensación.**

### **5.1 Sujeción al IVA de las Juntas de Compensación en función del carácter fiduciario de la misma.**

En este sistema de actuación se lleva a cabo la creación de una Junta de Compensación formada por responsables de la ejecución -que aportan los terrenos de cesión obligatoria y gratuita- y la Administración actuante; salvo en los supuestos en que todos los terrenos pertenezcan a un titular y este asuma la condición de urbanizador, o que la ordenación del sistema se lleve a cabo mediante convenio urbanístico<sup>649</sup>. Dichas Juntas de Compensación son responsables ante la Administración de la ejecución de las obras de urbanización, y en su caso, de edificación.

Pues bien, en cuanto a las actuaciones de las Juntas de Compensación, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 5.Uno.d) de la Ley 37/1992, y según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos<sup>650</sup>, es preciso distinguir si la incorporación de los miembros a dichas Juntas se produce con o sin transmisión a las mismas de los terrenos correspondientes<sup>651</sup>. A este respecto, el art. 129 de la Ley del Suelo de 1976 (de aplicación supletoria, de acuerdo con el actual Texto Refundido de la Ley del Suelo de 2008) recoge, en su párrafo 1º que *«la incorporación de los propietarios a la Junta de*

---

*de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana».*

<sup>647</sup> Igualmente se recogía esta obligación de pago del ITPyAJD en el párrafo 1º del art. 170 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992 *in fine*: «Cuando el valor de los solares adjudicados a un propietario exceda del que proporcionalmente corresponda a los terrenos aportados por el mismo, se girarán las liquidaciones procedentes en cuanto al exceso».

<sup>648</sup> Consulta DGT de 29 de abril de 1998 (Nº 0733-98).

<sup>649</sup> Así se recoge en el art. 129 de la LOUA.

<sup>650</sup> Entre otras, Consulta de la DGT de 9 de abril de 2002 (Nº 0571-02).

<sup>651</sup> Los efectos y consecuencias de uno y otro tipo de incorporación se analizan claramente en la Consulta de la Dirección General de Tributos de 2 de marzo de 2004 (Nº 0455-04).

*Compensación no presupone, salvo que los Estatutos dispusieran otra cosa, la transmisión a la misma de los inmuebles afectados a los resultados de la gestión común». Como consecuencia de dicho precepto, con carácter general<sup>652</sup>, «las referidas juntas asumen su condición de fiduciarias sobre las fincas en cuestión salvo que mediante acuerdos individuales y voluntarios o en su caso de forma colectiva mediante disposición estatutaria se establezca la transmisión a la junta de los inmuebles afectados».*

#### **5.1.1 Actuación de las Juntas de Compensación con carácter fiduciario.**

En el supuesto de que no se produzca dicha transmisión, no estará sujeta al IVA ni la aportación de terrenos a la Junta ni la adjudicación de los terrenos una vez urbanizados a los aportantes, actuando la Junta como mera fiduciaria de sus miembros. En estos supuestos, los miembros de la Junta de Compensación se convierten en empresarios o profesionales, siempre que no lo fueran previamente, al realizar las actividades que se mencionan en el art. 5.Uno.d) antes citado. A su vez, la propia Junta de Compensación actúa como empresaria al realizar actividades empresariales, entendiéndose que su actuación como fiduciaria se produce en nombre propio pero por cuenta ajena. La Junta de Compensación recibirá unos servicios de urbanización que a su vez prestará a sus miembros, titulares en todo momento de los terrenos a urbanizar. Por los servicios recibidos la Junta soportará las cuotas del IVA y a su vez repercutirá a sus miembros los gastos de urbanización.

Si los terrenos que se adjudiquen son posteriormente transmitidos, dicha transmisión estará sujeta al IVA, al realizarse por quien tiene la condición de empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, y tener por objeto elementos integrantes de su patrimonio empresarial o profesional<sup>653</sup>.

#### **5.1.2 Actuación de la Junta de Compensación con carácter no fiduciario.**

Por el contrario, si la incorporación a la Junta de Compensación supone la transmisión de los terrenos a la misma, entonces es exclusivamente la Junta de Compensación quien tiene la condición de promotor o urbanizador, y no sus miembros. Se trataría en este caso de una Junta de Compensación de carácter no fiduciario.

En este supuesto, si se carece de la condición de empresario o

---

<sup>652</sup> En estos términos se recoge en la Resolución del TEAC de 6 de junio de 1996.

<sup>653</sup> Este criterio es reiterado en numerosas Consultas de la Dirección General de Tributos, como son las de 3 de abril de 1997 (Nº 0610-97), 9 de abril de 2002 (Nº 0571-02) y 2 de marzo de 2004 (Nº 0455-04).

profesional por quien hizo la aportación inicial y a cambio ha recibido terrenos urbanizados, la ulterior transmisión que se haga de dichos terrenos, no está sujeta al IVA y sí al ITPyAJD.

Respecto a los propietarios de los terrenos, tienen derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la urbanización de los terrenos incluidos en las unidades de ejecución correspondientes, incluidas las cesiones gratuitas de terrenos (en virtud de lo dispuesto en el apartado 2º de la parte II de la Resolución 2/2000) siempre que concurren las condiciones y requisitos generales que regulan el derecho a la deducción y que vienen recogidos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

## **5.2 Sujeción y exención de las entregas de terrenos a/por las Juntas de Compensación.**

En virtud de lo establecido en el nº 21 del art. 20.Uno de la vigente Ley del IVA, se va a aplicar la exención del impuesto a las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación y a las adjudicaciones posteriores, incluidas las que se deriven de la reparcelación, pero siempre y cuando dicha Junta de Compensación no actúe con carácter fiduciario, ya que en caso contrario, no se produce la transmisión de los terrenos<sup>654</sup>.

La razón de la aplicación de esta bonificación tributaria la encontramos en que la adjudicación no es más que un supuesto de disolución de la comunidad reparcelatoria, por lo que no hay propiamente transmisión del dominio. Por ello, la bonificación no alcanza ni a los excesos de adjudicación a los propietarios, ni a las adjudicaciones que se hagan a quienes no aportan fincas originales<sup>655</sup>.

Para que opere la referida exención, se han de cumplir los siguientes requisitos:

1. Dicha aportación se tiene que efectuar por los propietarios de terrenos comprendidos en la unidad de ejecución.
2. Dicha entrega debe hacerse en proporción a sus aportaciones. Este requisito ha sido interpretado por la jurisprudencia<sup>656</sup>, en el sentido de que, cuando las aportaciones supongan una alteración de la proporcionalidad consustancial a la exención, no se aplicaría la misma, y por tanto se establece la sujeción al tributo en todo caso.

---

<sup>654</sup> Esta es doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, manifestada, entre otras, en Consulta de 8 de julio de 1999.

<sup>655</sup> Criterio de *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, incluido en Revista nº 6, año 2001.

<sup>656</sup> Resolución de 11 de abril de 1996 del TEAC.

Por tanto, en aquellas entregas que, previo pago del valor del aprovechamiento urbanístico a la Junta, reciban los propietarios por encima de lo que les correspondería en proporción a sus aportaciones iniciales, se considera una operación sujeta y no exenta a efectos del IVA.

3. Se exige que se dé cumplimiento a los requisitos exigidos por la legislación urbanística<sup>657</sup>. El alcance de este condicionante podría hacernos llegar a la conclusión de que, tanto en los supuestos de defectos de fondo en la ejecución del sistema de compensación, como en los de forma en la tramitación del expediente, podría llevar aparejada la obligación de pago del IVA.

Por el contrario, no estarán exentos del impuesto, aunque los terrenos no tengan la condición de edificables, las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques, jardines públicos o superficies viales de uso público; ya que estos supuestos se excluyen expresamente del supuesto de exención en virtud del art. 20.Uno.21 citado.

También se puede producir el supuesto de que, por no alcanzar la superficie mínima, no se atribuya aprovechamiento urbanístico y lo que el propietario reciba, sea una compensación económica como indemnización sustitutoria por los derechos de edificabilidad. En estos casos, la Dirección General de Tributos entiende<sup>658</sup> que estamos ante una operación sujeta a IVA, por tratarse de bienes y derechos afectos a una actividad empresarial; aunque, dado que lo que se aporta es un terreno no urbanizado, en virtud del art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, dicha operación se encontraría exenta del pago del impuesto.

Además, en la aplicación de esta exención, no rige el principio general recogido en el art. 4.Cuatro de la Ley 37/1992, en virtud del cual las entregas de bienes exentas del IVA se sujetan a la modalidad del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; ya que el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados recoge esta exención en el art. 45.I.B) n<sup>o</sup> 7. Esta exención se recoge también en el art. 129 del Texto Refundido de la Ley del Suelo sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 1976<sup>659</sup>.

---

<sup>657</sup> A este respecto el art. 137 de la LOUA recoge que *«las transmisiones de terrenos que se realicen entre los miembros de la Junta de Compensación con ocasión del desarrollo del sistema de ejecución gozarán de las exenciones y, en su caso, bonificaciones fiscales previstas por la pertinente legislación general y autonómica, así como por las correspondientes normas locales»*.

<sup>658</sup> Consulta de la DGT de 8 de agosto de 1997 (N<sup>o</sup> 1799-97).

<sup>659</sup> El párrafo 3<sup>o</sup> del art. 129 recoge que *«las transmisiones de terrenos que se realicen como consecuencia de la constitución de la Junta de Compensación por aportación de los propietarios del*



## 6. Ejecución por agente urbanizador.

Esta nueva modalidad de ejecución encontró su fundamentación en el art. 4.3 de la Ley 6/1998, donde se recoge que *«en los supuestos de actuación pública, la Administración actuante promoverá, en el marco de la legislación urbanística, la participación de la iniciativa privada aunque ésta no ostente la propiedad del suelo»*, aunque esta figura ya se había recogido en la Ley 6/1994, de 15 de noviembre, Reguladora de la Actividad Urbanística de la Comunidad Autónoma de Valencia. Actualmente el art. 6 del Texto Refundido de la Ley de Suelo de 2008 remite a la legislación sobre ordenación territorial y urbanística el derecho de iniciativa de los particulares, sean o no propietarios de los terrenos, en ejercicio de la libre empresa, para la actividad de ejecución de la urbanización.

En el actual sistema de ejecución del planeamiento urbanístico, encontramos referencias de su participación en los tres sistemas; así por ejemplo en la Ley de Ordenación Urbanística de Andalucía, tanto en el sistema de expropiación<sup>660</sup>, como en el de cooperación<sup>661</sup> y en el de compensación<sup>662</sup>, recogiendo una forma de gestión indirecta por concesión del sistema a iniciativa de agente urbanizador<sup>663</sup>.

A través de la figura del agente urbanizador, se trata de eximir al propietario del suelo de la obligación de convertirse en empresario para la gestión y urbanización del suelo de su propiedad, en el proceso de conversión del mismo de urbanizable a urbano o de urbano no consolidado a consolidado. Se mantiene la concepción de la ejecución del planeamiento como una actividad eminentemente pública, pero que admite la participación de otros agentes en el desarrollo de una actividad empresarial, a través de la ordenación de recursos humanos y materiales por un empresario privado; presupuestos que el art. 5 de la Ley del IVA exige para ser calificada una actividad como empresarial. Tendrán asimismo la condición de empresarios o profesionales los propietarios de los terrenos afectos a la unidad de ejecución, de acuerdo con la letra d) del

---

*polígono o unidad de actuación, en el caso de que así lo dispusieran los Estatutos, o en virtud de expropiación forzosa, y las adjudicaciones de solares que se efectúen a favor de los propietarios miembros de dichas Juntas y en proporción a los terrenos incorporados por aquéllos, estarán exentas, con carácter permanente, del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y del de Actos Jurídicos Documentados, y no tendrán la consideración de transmisiones de dominio a los efectos de la exacción del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos».*

<sup>660</sup> Art. 116 b) de la LOUA.

<sup>661</sup> Art. 126 de la LOUA.

<sup>662</sup> Art. 129 de la LOUA.

<sup>663</sup> Que se describe en el art. 117 de la LOUA.

art. 5 de la Ley 37/1992, al ser los promotores de la urbanización de los terrenos y desde que esta comience, si no ostentaran ya esta condición con anterioridad.

El urbanizador es un tercero que interviene en el proceso de urbanización (implantación de infraestructuras públicas, viales...), sin necesidad de ser propietario inicial de suelo, ni de convertirse en propietario de los solares resultantes (ya que la disposición sobre estos es de carácter fiduciario). Por tanto, al no producirse la transmisión de la propiedad de los terrenos, en el sentido del art. 8 de la actual Ley del IVA (donde se define como «*la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales*»), no resulta de aplicación la exención contenida en el art. 20.Uno.21 de la Ley 37/1992.

El urbanizador es retribuido por los propietarios iniciales de suelo, por tanto, deberá repercutir sobre estos el IVA correspondiente, mediante factura completa. Esta retribución puede producirse, bien en metálico o mediante la cesión de determinados terrenos, o de ambas formas<sup>664</sup>.

En cuanto a la sujeción al IVA de las operaciones generadas por la entrega de terrenos en pago por la prestación de sus servicios de urbanización, la Dirección General de Tributos<sup>665</sup> ha distinguido según el momento en que se produzca dicha entrega:

1. Si la entrega se produce antes de que se inicien las obras de urbanización, la misma no se encontrará sujeta al impuesto por no realizarse por un sujeto pasivo, salvo que alguno de los propietarios tuviera, independientemente de la urbanización, dicha condición y el terreno estuviera afecto a su actividad. En este caso, la entrega estará sujeta pero exenta por el nº 20.Uno del art. 20 de la Ley<sup>666</sup>.
2. Si, por el contrario, la entrega se produjera iniciada la urbanización de los terrenos, la misma estará sujeta al impuesto por cuanto sería realizada

---

<sup>664</sup> El nº 9 del art. 29 de la Ley 6/1994, de 15 de noviembre, Reguladora de la Actividad Urbanística de la Comunidad Autónoma de Valencia, recoge, en su letra a) que: «*El Urbanizador de una Actuación Integrada debe soportar los costes de la urbanización en la medida en que le sean compensados retribuyéndole en terrenos edificables. Los costes no compensados así, le serán resarcidos en metálico por los propietarios de terrenos edificables resultantes de la Actuación (...)*».

<sup>665</sup> Consulta de 1 de abril de 2003 (Nº 0467-03) que hace referencia a la actuación de una Agrupación de Interés Urbanístico creada al amparo de la Ley 2/1998, de 4 de junio, de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. En el mismo sentido, la Consulta de 6 de noviembre de 2003 (Nº 1833-03) respecto a la figura del agente urbanizador recogido en la Ley 6/1994, de 15 de noviembre, Reguladora de la Actividad Urbanística de la Comunidad Autónoma de Valencia.

<sup>666</sup> El mismo establece la exención de «*las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público*».

por personas que tienen la condición de empresarios o profesionales, de acuerdo con el art. 5.Uno.d) de la Ley 37/1992, al ser urbanizadores de terrenos y sin perjuicio, a estos efectos, de la actuación del agente urbanizador. En este caso, no sería de aplicación la exención del art. 20.Uno.20 al establecer la letra a) la no extensión de la misma a los *«terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público»*.

La base imponible, tanto de los servicios de urbanización como de la cesión de los terrenos en pago de los mismos, se calculará de forma independiente para cada uno; teniendo en cuenta lo dispuesto por el apartado Uno del art. 79 de la Ley del impuesto: *«en las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes»*.

En cuanto al devengo del impuesto por la realización de los servicios de urbanización, se producirá cuando se presten los servicios (art. 75.Uno.2º de la Ley 37/1992) o cuando se efectúen pagos anticipados, si los hay (art. 75.Dos de la Ley citada). Si lo que se produce es la cesión de terrenos edificables efectuada por los propietarios, el devengo del impuesto se producirá cuando dichos terrenos se pongan a disposición del urbanizador, salvo en el caso de que existan pagos anticipados. Ahora bien, si la puesta a disposición de los terrenos ya urbanizados se lleva a cabo a la conclusión de los servicios de urbanización, habría un devengo simultáneo de la entrega de los mismos y de la prestación de aquellos.

## **7. Sujeción al IVA del pago de indemnizaciones.**

Como consecuencia del proceso urbanizador, a veces es preciso realizar el pago de determinadas indemnizaciones, en concepto de defectos de adjudicación, demolición de inmuebles y traslado de actividades económicas<sup>667</sup>. En función del motivo por el que se lleve a cabo esta indemnización, se determinará si estamos o no ante una operación sujeta al impuesto.

Sobre esta materia, el criterio que mantuvo la Dirección General de

---

<sup>667</sup> A estos efectos, en el art. 16.1 letra f) del actualmente vigente Texto Refundido de la Ley del Suelo de 2008 se recoge como deber de la promoción de las actuaciones de transformación urbanística *«indemnizar a los titulares de derechos sobre las construcciones y edificaciones que deban ser demolidas y las obras, instalaciones, plantaciones y sembrados que no puedan conservarse»*. Asimismo, en Andalucía, la letra f) del art. 102 de la LOUA recoge, al hacer referencia a los criterios y efectos de la reparcelación: *«Será indemnizable el valor de las plantaciones, instalaciones, construcciones y usos legalmente existentes en los terrenos originarios que tengan que desaparecer necesariamente para poder llevar a cabo la ejecución del instrumento de planeamiento»*.

Tributos<sup>668</sup> fue el de considerar que las indemnizaciones satisfechas como consecuencia de la pérdida de bienes o derechos derivados de la demolición de edificaciones o el arranque de plantaciones, en algunos de los terrenos afectados por el proceso urbanístico, constituían una contraprestación de operaciones sujetas y no exentas del IVA, cuando el indemnizado tenía la condición de empresario o profesional actuando en su condición de tal.

Posteriormente este criterio va a resultar modificado<sup>669</sup>, en base a lo establecido en el art. 78.Tres.1 de la Ley 37/1992<sup>670</sup>, por lo que estas indemnizaciones no son contraprestación de ninguna operación sujeta al impuesto, habida cuenta de su naturaleza indemnizatoria. Por tanto, por faltar el elemento de consumo que se requiere para que estemos ante una operación sujeta al impuesto, se determina que no se devengue el mismo. Ahora bien, cuando las cantidades satisfechas sean como consecuencia de la existencia de defectos o excesos de aprovechamiento, habrá que estar al momento en el que las operaciones se realicen para calificar la operación de no sujeta, sujeta y exenta o sujeta y no exenta.

## **8. Sujeción al IVA de las transmisiones de los derechos de aprovechamiento urbanísticos.**

### **8.1 Calificación como entregas de bienes o prestaciones de servicios.**

Existe un exceso de adjudicación en aquellos casos en que se atribuyan bienes a una persona por un importe superior al que le corresponde según su cuota de participación en un patrimonio común.

En primer lugar, hemos de tener en cuenta la conceptualización como entregas de bienes o prestaciones de servicios de estas operaciones; a estos efectos, la doctrina administrativa ha considerado<sup>671</sup> que *«tales transmisiones no son sino transmisiones de terrenos que incorporan una determinada edificabilidad»*, dado que *«en las transmisiones de aprovechamientos, lo transmitido otorga al adquirente el derecho a edificar una superficie mayor a la*

---

<sup>668</sup> Expresado en Contestación a Consulta de 21 de abril de 1998 (Nº 0661-98), en referencia a una Junta de Compensación.

<sup>669</sup> Este cambio de consideración se recoge en la Consulta de 11 de febrero de 2002 (Nº 0224-02). El criterio al que hacemos referencia se establece en Consulta de 21 de marzo de 2005 (Nº V0444-05).

<sup>670</sup> En el mismo se recoge que: *«no forman parte de la base imponible del Impuesto las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto»*.

<sup>671</sup> Manifestado por la Dirección General de Tributos en Consultas de 7 de octubre de 1998 (Nº 1609-98), 17 de septiembre (Nº 1333-03) y 4 de diciembre de 2003 (Nº 2079-03) y el TEAC en Resolución de 4 de julio de 2001.

que tenía derecho con los inmuebles de que disponía; en definitiva, su contenido se parece más a una transmisión de terrenos edificables que a un derecho real de goce o disfrute sobre terreno indeterminado». Ahora bien, como ha señalado la doctrina<sup>672</sup>, este criterio no deja de ser discutible, y supone una excepción a la regla general que considera a las transmisiones de derechos como prestaciones de servicios.

Por tanto, si esta transmisión se conceptúa como una de las entregas de bienes definidas en el art. 8 de la Ley 37/1992, hemos de entender que lo que se transmite es el propio terreno sobre el que recaen los derechos de aprovechamiento urbanístico y no los derechos como tales<sup>673</sup>.

En los supuestos en que se producen transferencias de aprovechamientos entre propietarios con exceso y defecto de edificabilidad, en cuanto a la sujeción al impuesto habrá que tener en cuenta si los propietarios de los terrenos tienen la condición de empresarios o son particulares, por lo que habrá que estar a la participación que tienen en función de cada uno de los sistemas de ejecución del planeamiento.

En todo caso, cuando la operación quede sujeta al ITPyAJD al ser efectuada por quien no tiene la condición de empresario o profesional, la calificación como entrega de bienes o prestaciones de servicios sería irrelevante, puesto que el art. 17.1 del Texto Refundido de la Ley reguladora de dicho impuesto, en la transmisión de derechos mediante cuyo ejercicio hayan de obtenerse bienes determinados y de posible estimación, se exigirá el impuesto por iguales conceptos y tipos que las que se efectúen de los mismos bienes y derechos.

## **8.2 Adquisición de derechos de aprovechamiento urbanístico por el Ayuntamiento.**

Cuando al Ayuntamiento se transfieren los aprovechamientos urbanísticos no materializables, dicha operación se considera sujeta a IVA si dichos derechos se integran en el patrimonio de un empresario, configurándose tal operación como entrega de bienes, si constituye la transmisión del poder de

---

<sup>672</sup> GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *op. cit.*

<sup>673</sup> Por el contrario, en la St. del TSJ de Murcia de 11 de junio de 2003 se califica esta actividad como prestación de servicios, en base a que, cuando el Ayuntamiento impone la obligación a un urbanizador de adquisición de los derechos de aprovechamiento para cumplimentar la edificabilidad que pretende adquirir, el ente local está prestando un servicio, no como un ente público dotado de potestad para exigir impuestos o tasas por la prestación de servicios, sino como un empresario o profesional, utilizando para ello los medios personales y materiales de que dispone. Y por tanto, de acuerdo con el art. 11.Dos de la Ley 37/1992, estaríamos ante una prestación de servicios a efectos de IVA, que define los mismos como cesiones del uso o disfrute de bienes. Se considera que el Ayuntamiento está cediendo en estos casos un derecho real de superficie o de vuelo, que se traduce en la cesión del aprovechamiento urbanístico.

disposición sobre un bien corporal, a tenor del art. 8 de la Ley 37/1992<sup>674</sup>. Esta transferencia de aprovechamientos se puede producir, bien porque el Ayuntamiento sea propietario de terrenos, o bien en pago de determinadas obras que realice una de sus sociedades mercantiles<sup>675</sup>. En todo caso, habría que estar a la calificación urbanística del terreno, al objeto de la posible aplicación de alguna de las exenciones que se recogen legalmente, siempre teniendo en cuenta que el art. 20.Uno.20 excluye de la aplicación de la exención a los terrenos urbanizados o en curso de urbanización.

Por el contrario, cuando dicha transmisión se efectúa por un particular, la transmisión de la edificabilidad no estará sujeta al IVA. Dichas transmisiones deberán tributar por el ITPyAJD. Igualmente la transmisión de forma gratuita de un solar con edificabilidad cero efectuada por un particular a favor de la Entidad local, no estará sujeta al IVA<sup>676</sup>.

### **8.3 Transmisión de derechos de aprovechamiento urbanístico por el Ayuntamiento.**

En estos supuestos hay que tener en cuenta, como dijimos anteriormente que, aunque se hable de cesión de aprovechamientos urbanísticos, en realidad y en la práctica lo que se transmite es la propiedad de las parcelas en que se materializa el aprovechamiento atribuible a la Administración actuante<sup>677</sup>, o bien se puede sustituir dicha transmisión por su equivalente en metálico.

En un primer momento, la Dirección General de Tributos consideró<sup>678</sup> que la transmisión de aprovechamientos efectuada por la Administración actuante de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 195 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992 (artículo actualmente derogado) en base a la interpretación conjunta de los arts. 5 y 7 de la Ley del impuesto estaba sujeta al IVA, por cuanto la actuación de la Administración consiste en la adquisición y venta de aprovechamientos, mediante precio en todo caso ("por su valor urbanístico"), lo cual suponía una intervención en la producción de bienes en el mercado inmobiliario, aunque la razón última de dicha intervención coincidía con la

---

<sup>674</sup> A este respecto, entre otras, Consulta de la DGT de 5 de mayo de 1997 (Nº 0929-97).

<sup>675</sup> Consulta de la DGT de 16 de noviembre de 2007 (Nº V2448-07), donde una sociedad mercantil íntegramente municipal recibe derechos de aprovechamiento como contraprestación por las obras de urbanización que realiza.

<sup>676</sup> Consulta de la DGT de 4 de diciembre de 2003 (Nº 2079-03).

<sup>677</sup> En este sentido la Resolución del TEAC de 4 de julio de 2001, que asimismo recoge la sujeción al impuesto.

<sup>678</sup> Este criterio se estableció en Contestación a Consulta planteada por la Junta de Andalucía (expediente 1282/95) y ha sido recogida en varias Consultas de la DGT, entre ellas la de 7 de octubre de 1998 (Nº 1609-98) y la de 4 de diciembre de 2003 (Nº 2079-03).

mejora en la ejecución del planeamiento urbanístico. La Dirección General de Tributos matizaba que el Ayuntamiento actuaba como un empresario si se daba alguno de los supuestos en que se considera que las entidades públicas actuaban en el ejercicio de una actividad empresarial, cuyo desarrollo hemos visto en el epígrafe dedicado a las enajenaciones de bienes<sup>679</sup>, y que al tener la consideración de empresario, estamos ante operaciones sujetas al IVA. Y la razón de dicha sujeción se encontraba en que, tal y como se recoge en la Resolución 2/2000, dichos derechos se habían integrado en el patrimonio empresarial del Ayuntamiento y, por tanto, la transmisión de los mismos se consideraba sujeta al impuesto<sup>680</sup>.

Además, la Dirección General de Tributos ha considerado que en estos supuestos, no resultaba de aplicación ninguna de las exenciones que se recogen en el art. 20.Uno de la Ley 37/1992. En concreto, se planteó la posibilidad de aplicar la exención contenida en el número 23 del precepto, por cuanto *«el citado beneficio fiscal se predica respecto de los arrendamientos de terrenos y de los derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, calificación que sólo forzosamente cabría otorgar a las transferencias de aprovechamientos urbanísticos, los cuales no tienen obviamente un contenido equiparable al de aquellos derechos a los cuales la normativa reguladora del Impuesto ha considerado acreedores a la exención. En las transmisiones de aprovechamientos, lo transmitido otorga al adquirente el derecho a edificar una superficie mayor a la que tenía derecho con los inmuebles de que disponía; en definitiva, su contenido se parece más a una transmisión de terrenos edificables que a un derecho real de goce o disfrute sobre terreno indeterminado»*.

En todo caso, hemos de tener en cuenta que, cuando se trate de una entrega de obra futura, el devengo se produce con la entrega inicial de los terrenos; produciéndose igualmente el devengo por la entrega de las edificaciones a construir, considerando tal entrega del terreno como pago anticipado a la entrega de dicha edificación, que se producirá en el futuro, una vez la construcción haya concluido.

Después, en un segundo momento, se ha considerado que si el exceso de aprovechamiento susceptible de apropiación privada, se sustituye por una compensación en metálico; a partir del año 2006 la Dirección General de Tributos está manteniendo que dicha operación no se encontrará sujeta al impuesto<sup>681</sup>, lo que se suele tramitar a través de la figura de los convenios

---

<sup>679</sup> Consulta de la DGT de 17 de marzo de 2005 (Nº V0403-05).

<sup>680</sup> Consultas de la DGT de 15 de septiembre de 2003 (Nº 1276-03) y 17 de septiembre de 2003 (Nº 1333-03).

<sup>681</sup> Consultas de la DGT de 21 de septiembre de 1998 (Nº 1533-98), 29 de septiembre (Nº V1926-06) y 2 de octubre de 2006 (Nº V1965-06).

urbanísticos, siendo congruente con la doctrina vista anteriormente respecto a las cesiones obligatorias de terrenos efectuadas a los Ayuntamientos. No se considera aplicable la Resolución 2/2000 de la DGT en el sentido de que los terrenos no llegan a formar parte del Patrimonio municipal, al haberse sustituido por su equivalente en metálico, operación que no se considera sujeta al IVA.

#### **8.4 Sujeción al IVA de los derechos de aprovechamiento urbanísticos en los sistemas de cooperación, compensación y agentes urbanizadores.**

El tratamiento que la Dirección General de Tributos vino dando a los excesos y defectos de adjudicación, se recogió en su Contestación de 14 de marzo de 1996, en la que se establecía que estas transmisiones de bienes se consideraban operaciones sujetas y no exentas de IVA, puesto que el urbanizador actuaba en nombre propio, adquiriendo los mismos y transmitiéndolos a los propietarios afectados; por lo cual, dicho urbanizador resultaba ser el sujeto pasivo del IVA respecto de la transmisión a cambio de metálico de los referidos bienes a los propietarios con exceso de aprovechamiento, debiendo soportar el tributo por la adquisición de los mismos a los propietarios con defecto de aprovechamiento. Este criterio se puede seguir manteniendo cuando se trate de actuaciones de una Junta de Compensación de carácter no fiduciario.

##### **8.4.1 Juntas de Compensación no fiduciarias.**

El criterio anteriormente expuesto es aplicable en el supuesto de que se trate de proyectos urbanísticos realizados a través del sistema de compensación y sólo cuando la Junta de Compensación tiene carácter no fiduciario; en estos casos, la incorporación a la Junta supone la transmisión a la misma de los terrenos afectos a la unidad de ejecución urbanística. Una vez finalizada la urbanización, los terrenos ya urbanizados son entregados por la Junta a sus miembros; de este modo, la propiedad de los terrenos sin urbanizar se cede a la Junta, para que ésta entregue de nuevo a los propietarios los terrenos ya urbanizados. Si la Junta adquiere la propiedad del suelo para luego distribuir los terrenos resultantes de la reparcelación entre los propietarios mediante las correspondientes entregas, es claro que la Junta actúa en nombre propio, adquiriendo y transmitiendo los defectos o excesos de adjudicación a los propietarios afectados, de manera que el criterio de la Contestación de 14 de marzo de 1996 sigue vigente en este caso.

##### **8.4.2 Juntas de compensación fiduciarias, agentes urbanizadores y sistema de cooperación.**

Sin embargo, cuando se trata de Juntas de Compensación fiduciarias o Agentes urbanizadores, los titulares de los terrenos no ceden su propiedad a la



Junta o al Agente para el desarrollo del proceso urbanizador; puesto que ni la Junta ni el Agente se apropian de los terrenos de los propietarios, tampoco se puede considerar que actúan en nombre propio, adquiriendo y transmitiendo los defectos o los excesos de adjudicación a los titulares de las parcelas. Lo mismo sucede en el caso del sistema de cooperación; en este sistema, es el Ayuntamiento el que lleva a cabo la ejecución del planeamiento urbanístico, sin que los terrenos afectados pasen a ser propiedad del ente público por esta razón, por lo que el ente local no intermedia en nombre propio en estas transacciones<sup>682</sup>.

En consecuencia, cada propietario con defecto de adjudicación realiza una entrega de bienes a todos y cada uno de los propietarios con exceso, en la proporción en que cada uno de estos últimos participe en estos excesos de adjudicación. Considerando que el reparto de las cargas de urbanización es proporcional a las parcelas que definitivamente se adjudiquen a cada uno de los propietarios; se deduce que los excesos y defectos de aprovechamiento urbanísticos son operaciones que tienen por objeto derechos de aprovechamiento urbanístico todavía sin incorporación de cargas de urbanización, por lo que la Dirección General de Tributos<sup>683</sup> ha señalado las compensaciones pagadas o cobradas por este concepto pueden ser tanto operaciones no sujetas, como sujetas o exentas. A estos efectos, serán, en principio, contraprestaciones de operaciones no sujetas, si el transmitente no tuviera la condición de empresario o profesional, u operación sujeta pero exenta, por tratarse de un terreno no urbanizado ni en curso de urbanización, en aplicación de la exención contenida en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992.

Y esto es así porque será a través del acto de la reparcelación cuando las fincas originarias que forman parte del plan de actuación urbanística se sustituyan por las parcelas que han de ser urbanizadas, y que conllevará la equidistribución de beneficios y cargas. De esta forma, cuando se realice el pago al agente urbanizador a través de derechos de aprovechamiento urbanístico, figurará en el proyecto de reparcelación por los que resulte beneficiario, después de la entrega al mismo, mientras que éste aparecerá con los derechos de aprovechamiento urbanístico que les hayan sido cedidos como contraprestación a sus servicios de urbanización.

### **9. Sujeción al IVA de las actividades prestadas por las entidades de conservación urbanísticas.**

Las entidades urbanísticas de conservación son entes de naturaleza jurídico-administrativa, que gozan de personalidad jurídica propia e

---

<sup>682</sup> Consulta de la DGT de 2 de octubre de 2006 (Nº V1965-06).

<sup>683</sup> Consultas de 7 de octubre de 2005 (Nº V2079-05), 11 de noviembre de 2005 (Nº V2288-05) y 29 de noviembre de 2005 (Nº V2443-05).

independiente y plena capacidad legal desde la fecha de su inscripción en el Registro de entidades urbanísticas colaboradoras, que no persiguen la obtención de ningún lucro común posible<sup>684</sup>, y dependen de la Administración Urbanística actuante. De acuerdo con el art. 24 del RGU, los interesados pondrán participar en la gestión urbanística mediante la creación de Entidades Urbanísticas colaboradoras, entre las que se hallan las Entidades de conservación. Para el cumplimiento de la finalidad que se les otorga, que es la conservación de las obras de urbanización y mantenimiento de dotaciones e instalaciones de los servicios<sup>685</sup> se establece que la financiación proceda de las aportaciones de sus miembros, sin que las contraprestaciones que reciben tengan carácter tributario<sup>686</sup>.

Partiendo de que las actividades realizadas por estas entidades se encuentran sujetas al IVA, existe una discrepancia entre la jurisprudencia y la doctrina administrativa respecto a la aplicación de exenciones. Mientras que el Tribunal Supremo ha mantenido que estas actividades se encuentran exentas, en virtud del art. 20.Uno.12 de la actual Ley del IVA, por ser de obligada pertenencia y dedicada a la realización de funciones de naturaleza pública, y la distribución entre sus asociados del coste de las operaciones realizadas por terceros, no supone la existencia de contraprestación<sup>687</sup>. Ahora bien, parte de la jurisprudencia mantiene que no resulta de aplicación la exención recogida en el art. 20.Uno.12 de la Ley 37/1992<sup>688</sup>, en cuanto las actividades van dirigidas a los propietarios que forman la entidad, no a la colectividad en sentido general ni tan siquiera a una concreta colectividad más o menos amplia, sino a un grupo de propietarios con interés particular, por lo que no puede considerarse de naturaleza cívica.

Por otro lado, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha manifestado que sus actividades se encuadran dentro de la realización de actividades empresariales al darse los requisitos exigidos por los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992<sup>689</sup>.

En cuanto a la Dirección General de Tributos, en un primer momento mantuvo que no resultaban de aplicación las exenciones recogidas en el n<sup>o</sup> 7

---

<sup>684</sup> Arts. 24 a 30 del Reglamento de Gestión Urbanística.

<sup>685</sup> Tal y como se recoge en los arts. 67 y 68 del RGU y el art. 153 de la LOUA.

<sup>686</sup> St. del TS de 23 de junio de 2004 y Resolución del TEAC de 27 de julio de 2005.

<sup>687</sup> Sts. de 23 de junio de 2004 y 11 de julio de 2005.

<sup>688</sup> Sts. del TSJ de Madrid de 5 de junio y 20 de julio de 2007 y 31 de enero de 2008.

<sup>689</sup> Resoluciones del TEAC de 15 de julio de 2004, 24 de noviembre de 2004 y 27 de julio de 2005 (relativa a la prestación del suministro de agua) y Resoluciones de la DGT de 31 de julio de 1989 y 4 de febrero de 2000 (N<sup>o</sup> 0167-00).

del art. 7 de la actual Ley del IVA por referirse a operaciones realizadas a título gratuito para las que no ha habido deducción previa, ni la no sujeción del art. 7.10 de la Ley del IVA, que se refiere a los servicios que se prestan a título gratuito y con carácter obligatorio para el sujeto pasivo en virtud de normas jurídicas o convenios colectivos, por lo que procedía la repercusión del impuesto al tipo general<sup>690</sup>. Ahora bien, a raíz de los pronunciamientos del Tribunal Supremo, ha acogido dicha doctrina y ha determinado la aplicación de la exención del art. 20.Uno.12 de la Ley 37/1992, aunque limitada a los supuestos recogidos por dicho Tribunal, matizando que no procede la aplicación de dicha exención a las cuotas satisfechas por los servicios de urbanización, cualquiera que fuera el sistema empleado para la urbanización de un terreno<sup>691</sup>.

### **18.- Arrendamiento de inmuebles por las Entidades locales.**

De acuerdo con el art. 92 del RBEL, las Entidades locales pueden llevar a cabo el arrendamiento y cesión de uso de sus bienes patrimoniales, de acuerdo con lo establecido en el propio Reglamento de Bienes y en los arts. 106 y 107 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones públicas.

A su vez pueden llevar a cabo también el arrendamiento de bienes para el cumplimiento de sus funciones públicas, en los que por tanto vendrán obligadas a soportar el IVA que le repercutan los arrendadores.

Habrà que ver en ambos casos cuando se produce la sujeción y en qué términos a la normativa reguladora del IVA.

#### **a) Arrendamiento de bienes inmuebles sujetos a Derecho privado.**

##### **1. Sujeción al IVA.**

Con la anterior Ley del IVA, no se mencionaba expresamente en el texto de la Ley a los arrendatarios como empresarios, cuando se calificaban como actividades empresariales las que consistían en la explotación de bienes corporales, con la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo, sino que era en su Reglamento de desarrollo donde se otorgaba la condición de empresario o profesional a efectos de IVA, a los arrendadores de bienes en

---

<sup>690</sup> Consulta de 31 de julio de 2006 (Nº V1643-06).

<sup>691</sup> Consulta de 10 de mayo de 2007 (Nº V0935-07). En todo caso, en la Consulta de la DGT de 23 de noviembre de 2000 (Nº 2154-00) se recogía respecto a las cantidades cobradas que las mismas no suponían contraprestación de operación sujeta al impuesto, de la misma forma que tampoco hay operación alguna en la entrega al Ayuntamiento de las cantidades recaudadas por parte de la mencionada Entidad, todo ello sin perjuicio de que sí pueda haber operaciones sujetas al impuesto en las expropiaciones que el Ayuntamiento pudiera efectuar con dichos fondos. Por tanto, la entidad colaboradora no debía repercutir el IVA con ocasión del cobro de los recibos en la parte en que éstos se refieran a estas cantidades.

virtud de su art. 6.3.1, y recogién dose en el art. 70.3.4 para el cálculo de la prorrata general.

Con nuestra actual Ley 37/1992, el art. 5, al anunciar quiénes van a ser considerados empresarios y profesionales a efectos del impuesto, incluye la expresión «*en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes*», con lo que queda clara la sujeción al impuesto de los arrendamientos de bienes<sup>692</sup>. En cuanto a si la referencia a la “continuidad” alude a la obtención de ingresos o a la prestación de servicios, nos decantamos por esta última, siendo objeto de estudio en el epígrafe destinado a la constitución del derecho de superficie. Por otro lado, la realización de estas operaciones presenta como peculiaridad que no existe la posibilidad de renunciar a las exenciones que se establecen<sup>693</sup>, sin que además, nuestra legislación haya recogido la posibilidad de que los sujetos pasivos opten por la tributación de estas operaciones<sup>694</sup>.

Por tanto, de acuerdo con lo establecido en los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992, que son de aplicación general y por tanto también resultan procedentes en relación a los entes públicos, cuando el arrendador sea un ente público, tendrá por dicho hecho (el arrendamiento concertado) la consideración de empresario a efectos del IVA, estando el mencionado arrendamiento sujeto al impuesto, siempre que se cumplan los demás requisitos exigidos en el art. 4.Uno de la Ley 37/1992.

Esto significa que no cabría ninguna duda en afirmar la sujeción cuando el arrendamiento se realice mediante precio. Cuando el arrendamiento se lleve a cabo a título gratuito hay que distinguir dos supuestos. Si un ente público promueve la construcción de un edificio en el ejercicio de actividades empresariales, aunque la cesión posterior de los mismos se haga a título gratuito, tiene la consideración de autoconsumo de servicios en cuanto se lleve a cabo a través de una fórmula organizativa empresarial<sup>695</sup>. A favor de este

---

<sup>692</sup> El art. 5 de la Ley 37/1992, al definir el concepto de empresario o profesional, señala en su letra c) a «*quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes*».

<sup>693</sup> Ya que las mismas se recogen en el nº 23 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, y la posibilidad de renunciar a las exenciones únicamente se predica para las exenciones de los números 20, 21 y 22 del mencionado artículo.

<sup>694</sup> En base a que el art. 137 de la Directiva 2006/112/CE recoge que «*los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación... del arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles*» (letra d). Anteriormente esta posibilidad se recogía en el apartado C del art. 13 de la Sexta Directiva (letra a).

<sup>695</sup> En virtud de que los arts. 9 y 12 de la Ley 37/1992 asimilan las operaciones hechas a título gratuito con las realizadas a título oneroso. La Consulta de la DGT de 2 de marzo de 2005 (Nº V0329-05), respecto a un arrendamiento gratuito por una entidad de Derecho público a una Comunidad Autónoma de la parte de un edificio destinado a oficinas para que desarrolle en la misma cursos de formación, recoge la no aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992 en cuanto que el segundo párrafo excluye de su ámbito de aplicación las fórmulas organizativas empresariales que se adoptan o utilizan los entes públicos. Las

argumento podemos señalar que la sujeción se produce con independencia "de los fines o resultados" perseguidos por el Ayuntamiento en la operación realizada (art. 4.Tres de la Ley 37/1992). Únicamente la Dirección General de Tributos va a considerar que no se produce la sujeción, cuando la Entidad local no actúa en el ejercicio de actividades empresariales, como veremos más adelante respecto a la aplicación de la exención del art. 20.Uno.23 a las viviendas<sup>696</sup>.

En este sentido, es reiterada la doctrina de la Dirección General de Tributos que va a considerar como actividades sujetas y no exentas, determinadas operaciones de arrendamiento desarrolladas por las Entidades locales, ya que estamos ante preceptos de aplicación general y por tanto aplicables también a los entes locales<sup>697</sup>, teniendo en cuenta que únicamente se admite la aplicación de la exención cuando el inmueble arrendado vaya a ser destinado a vivienda, por aplicación del nº 23 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992. En la realización de estas operaciones, el Ayuntamiento deberá repercutir este impuesto al tipo impositivo del 16 por ciento, y como sujeto pasivo, está sometido al cumplimiento de todas las obligaciones del impuesto.

Por tanto, en nuestro ordenamiento interno, de la combinación del art. 4.Dos.b) de la Ley 37/1992 y de lo dispuesto en el art. 11.Dos del mismo cuerpo legal, se infiere claramente la absoluta sujeción del arrendamiento de bienes inmuebles al IVA. Por otro lado, el art. 20 de la Ley 37/1992 en su número Uno regula las exenciones en operaciones interiores y en el apartado 23 incluye los arrendamientos que tengan la consideración de servicios, incluyéndose en el apartado b) a los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas<sup>698</sup>. Ahora bien, el propio apartado b) de

---

consecuencias de tal sujeción supondrá que el arrendador tendrá que reflejar en las declaraciones liquidaciones correspondientes a 31 de diciembre de cada año, según el art. 75.Uno.7 de la Ley 37/1992 y calculado en la forma establecida en el art. 79 del mencionado texto legal -coste de la prestación incluida la amortización de los bienes-.

<sup>696</sup> Ante el TEAC se planteó un supuesto –Resolución de 6 de junio de 2001- respecto a la sujeción de cesiones gratuitas a asociaciones de minusválidos y a la Cámara Local Agraria, recogiendo que *«aunque se podría considerar que todas las cesiones estaban sujetas al impuesto, la Inspección entendió que las cesiones gratuitas se habían realizado al margen de las actividades empresariales del sujeto pasivo y no las gravó. La liquidación confirmó dicho criterio, que debe mantenerse por el principio de proscriptión de la reformatio in peius»*.

<sup>697</sup> Por tanto, encontramos supuestos de sujeción al IVA respecto al arrendamiento del servicio de bar de un Centro recreativo -Consulta de la DGT de 29 de enero de 1998 (Nº 0111-99)- o de un local municipal para que sea destinado a farmacia -Consultas de la DGT de 6 de octubre de 1999 (Nº 1811-99) y 20 de septiembre de 2005 (Nº V1847-05)-.

<sup>698</sup> La letra b) del apartado 23 del número Uno del art. 20 ha quedado redactada, con efectos desde el 1 de enero del año 2006, según el art. 64 de la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2006, quedando con la siguiente redacción: *«Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el art. 11 de esta ley..., que tengan por objeto los siguientes bienes:*

*a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la*

este precepto recoge en su último párrafo una serie de arrendamientos específicos que configura como excepciones a tal exención de sometimiento al IVA, aunque dicho párrafo ha sido objeto de diferentes interpretaciones, que veremos más adelante. En todo caso, hay que tener en cuenta que, la distinta técnica utilizada en la legislación española respecto a la comunitaria que veremos posteriormente, no puede alterar la esencial regla de la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, ya vengan como tales o como excepciones a una exención; por tanto aquélla ha de quedar limitada a los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas.

## **2. Consideración del arrendamiento de bienes como prestaciones de servicios.**

Por otro lado, la Ley 37/1992, en su art. 11, incluye los arrendamientos de bienes en el concepto residual de prestaciones de servicios. Este carácter residual, respecto a las entregas de bienes en el IVA significa que, tal y como se establece en el párrafo primero, se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo, que, de acuerdo con la Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Por tanto, una vez definida la entrega de bienes (arts. 8 y 9 de la Ley 37/1992), toda operación que estando sujeta, no es entrega de bienes, debe considerarse como prestación de servicios. Así, en el apartado Dos del art. 11

---

*explotación de una finca rústica. Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.*

*b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.*

*La exención no comprenderá:*

- a) Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.*
- b) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.*
- c) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.*
- d) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.*
- e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.*
- f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.*
- g) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.*
- h) La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a), b), c), e) y f) anteriores.*
- j) La constitución o transmisión de derechos reales de superficie».*

de la Ley 37/1992 se citan una serie de operaciones que se consideran prestaciones de servicios, incluyéndose en su apartado 2º los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresa o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra; aunque quizás debiera de haberse añadido que desde el momento en que se decida ejercitar la opción de compra, nos encontraremos ante una entrega de bienes, siendo un supuesto en el que la voluntad de quien no es sujeto pasivo puede determinar la variación del hecho imponible<sup>699</sup>.

A estos efectos hemos de tener en cuenta que en el art. 8 sí se mencionan una serie de arrendamientos que tienen la consideración de entregas de bienes<sup>700</sup>. Y esta cuestión no es baladí, ya que a efectos de la aplicación de la exención por segunda entrega de edificaciones, el art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992 va a recoger que no tendrá la consideración de primera entrega cuando el inmueble haya sido utilizado ininterrumpidamente durante un plazo igual o superior a dos años en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo.

### 3. Sujeción al IVA de los locales de negocio.

De acuerdo con lo establecido en el art. 11.Dos.2º estarán sujetos al impuesto los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. Por tanto, siempre que se lleve a cabo el arrendamiento por la Entidad local de uno de sus bienes que tenga estas características, se producirá la sujeción y no exención del impuesto, como ha venido a señalar tanto la jurisprudencia<sup>701</sup> como la doctrina administrativa<sup>702</sup>. Esto supone que cuando el objeto del arrendamiento sea un

---

<sup>699</sup> En este sentido, ya que ponía de manifiesto por BANACLOCHE PÉREZ, J.: “El arrendamiento y el IVA”; *Impuestos*, nº 1. 1986.

<sup>700</sup> En el nº 5 del art. 8.Dos de la Ley 37/1992 se consideran como entrega de bienes: «*Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados. A efectos de este impuesto, se asimilarán a los contratos de arrendamiento-venta los de arrendamiento con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes.*».

<sup>701</sup> En este sentido ya se había manifestado el TS en St. de 22 de mayo de 1997 al recoger que la exención relativa a las viviendas hay que referirla únicamente a las que lo sean por naturaleza, según su sentido usual, sin poder extenderse a los demás locales respecto de los cuales la Ley de Arrendamientos Urbanos sólo predica su equiparación u homologación en cuanto a su régimen jurídico (equiparación que se producía para aplicar el régimen del inquilinato, como hemos visto anteriormente). Y esta equiparación, según la St. del TS de 30 de noviembre de 1990 se produce en base a que en los contratos en los que haya presente un interés público o una finalidad altruista merecen una protección mayor.

<sup>702</sup> En este sentido, la Resolución del TEAC de 30 de junio de 1993 vino a recoger que «*hay que declarar la sujeción al Impuesto de los arrendamientos de locales de negocio, los cuales no se mencionan entre las operaciones no sujetas del Impuesto; que, además tales arrendamientos no resultan afectados por las exenciones previstas en la Ley del Impuesto relativas a las viviendas, por lo que la obligación de tributación le afecta plenamente.*». Del mismo modo, la Resolución del TEAC de 19 de noviembre de 1998 afirma que «*los arrendamientos de las naves industriales se encontraban sujetas y no exentas al*

local de negocio, no resulta de aplicación la exención recogida en el art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992, lo que ha sido criticado por algunos autores<sup>703</sup> en cuanto la normativa española no es acorde con la comunitaria y esto va a afectar, no solamente al arrendamiento del local en sí, sino también al de los garajes que se arrienden conjuntamente con el mismo, sin que esta sea la interpretación que se está recogiendo por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>704</sup>.

Además, esta sujeción se predica tanto de la constitución del derecho de arrendamiento, como de otras operaciones relacionadas con el mismo. Así, la realización de un traspaso<sup>705</sup> se considera una prestación de servicios a efectos del IVA, más concretamente la doctrina administrativa entiende que en la realización de esta operación se realizan dos prestaciones de servicios. La primera es la realizada por el propietario a favor del arrendatario y que consiste en permitir que éste último ceda el uso del local a un tercero, es decir, en no ejercitar sus derechos de tanteo y retracto. La contraprestación de este servicio está constituida por la parte del precio del traspaso que el primero puede reclamar del segundo. La segunda prestación de servicios, efectuada por el arrendatario a favor del cesionario, consiste en cederle su fondo de comercio. En caso de que el propietario ejercite su derecho de tanteo o de retracto, existirá una sola prestación de servicios, realizada por el arrendatario a favor del arrendador. También debe considerarse sujeta al impuesto la renuncia al derecho de traspaso por parte del arrendatario y a cambio de un precio.

Una posibilidad que sí se contempla en la Ley de Arrendamientos Urbanos (art. 32) es la cesión del contrato por el arrendatario sin necesidad de contar con el consentimiento del propietario<sup>706</sup>; lo cual se realizará normalmente mediante precio, dando lugar a una prestación de servicios realizada por el arrendatario a favor del cesionario. La elevación de la renta tributa a través de

---

*Impuesto sobre el Valor Añadido, por no resultar de aplicación la exención que se establece en los arrendamientos de inmuebles de viviendas».* Asimismo, la Dirección General de Tributos ha afirmado la sujeción al impuesto por el arrendamiento de locales de negocios –Consulta de la DGT de 28 de julio de 2006-.

<sup>703</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. en *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias; cit.* y FALCÓN Y TELLA, R. en “Los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos en el IVA”; *Impuestos*, nº 2. 1990.

<sup>704</sup> En este sentido, el apartado 15 de la St. del TJCE de 13 de julio de 1989 recoge que la exención del arrendamiento de espacios para estacionamiento de vehículos no puede excluirse «*cuando dicho arrendamiento esta íntimamente ligado al arrendamiento, en sí mismo exento, de inmuebles destinados a otro uso, tales como los inmuebles destinados a vivienda o a un uso comercial*».

<sup>705</sup> Aunque este derecho ha desaparecido de nuestra legislación arrendaticia actual, en aplicación de la D.T. Tercera de la Ley de Arrendamientos Urbanos sigue subsistiendo para los contratos celebrados antes del 9 de mayo de 1985.

<sup>706</sup> Es suficiente una simple comunicación al arrendador, el cual tiene derecho a la percepción de la renta elevada en un 20 por ciento.



las repercusiones mensuales.

Por último, señalar que la doctrina ha reseñado la existencia de prestaciones de servicios a efectos del IVA derivados de la renuncia de otros derechos vinculados al arrendamiento del local de negocio, como puede ser la renuncia a una prórroga forzosa a cambio de una indemnización; también constituye una prestación de servicios sujeta al impuesto, al considerarse que se está produciendo la transmisión a un tercero de un derecho que integra el patrimonio empresarial del sujeto pasivo y que tiene la consideración de prestación de servicios sujeta al IVA<sup>707</sup>.

Si por el contrario el derecho de arrendamiento debe extinguirse por el ejercicio por parte de la Administración de la potestad expropiatoria, la indemnización no formará parte de la base imponible, por lo que no estaremos ante una operación sujeta al IVA, tal y como recogemos en el epígrafe dedicado a la base imponible.

#### **4. Sujeción al IVA del arrendamiento de terrenos.**

Antes de estudiar la posible aplicación de lo establecido en el art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992, habrá que estar a la naturaleza de la contraprestación que se pudiera establecer, ya que en aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992, las entregas de bienes o prestaciones de servicios que tengan naturaleza tributaria, no estarán sujetas al impuesto, aunque la actividad pueda considerarse empresarial<sup>708</sup>. Ello ocurrirá siempre que se ocupen bienes de dominio público afectos a un uso público, por disponerlo así el art. 20.3 del TRLRHL. Ahora bien, en caso de que se tratase de bienes de dominio público afectos a un servicio público, la doctrina recoge que se exigirán precios públicos<sup>709</sup>. En la práctica esto va a suponer que la sujeción total que se pretende en la formulación del art. 4 de la Ley 37/1992, quiebra en el supuesto en que, por voluntad de la Entidad local, decida gravar esta prestación mediante una de las formas de contraprestación de carácter tributaria.

En virtud de lo establecido en el art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992, en principio van a quedar exentos de tributación los arrendamientos de terrenos, incluidas determinadas construcciones inmobiliarias<sup>710</sup>, y ello con

---

<sup>707</sup> Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 1995. Sobre la renuncia a este derecho, Consultas de la DGT de 19 de septiembre de 2000 (Nº 1569-00) y 22 de septiembre de 2000 (Nº 1589-00).

<sup>708</sup> Consulta de la DGT de 3 de marzo de 2005 (Nº 0335-05), respecto al arrendamiento de un terreno propiedad de un Ayuntamiento para la instalación de una estación base de telefonía móvil.

<sup>709</sup> En este sentido la Consulta recogida en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 8. 2008.

<sup>710</sup> Que son las de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica, salvo que estén dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo, lo cual es conforme con el art. 6 Tres. b) de la Ley 37/1992, en cuanto excluye del concepto de edificación las construcciones

independencia de la calificación como urbano o rústico de los mismos.

La Dirección General de Tributos además, considera que deben incluirse en la exención los arrendamientos de pastos, y en particular el denominado contrato de “montanera” que consiste en la cesión del aprovechamiento del pasto de bellotas y otros frutos vegetales existentes en un terreno para el ganado<sup>711</sup>.

Ahora bien, en el propio precepto se establece una serie de excepciones a la aplicación de esta exención<sup>712</sup>, ya que además debemos recordar que quedan sujetas al impuesto las prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, por lo que cuando una Entidad local lleve a cabo el arrendamiento de un terreno para instalar elementos de una actividad empresarial (como puede ser una antena de telefonía móvil) esta operación estará sujeta y no exenta al impuesto, por lo que deberá de repercutir el IVA correspondiente<sup>713</sup>, y siendo indiferente a éstos efectos que el citado terreno sea calificado como rústico o urbano<sup>714</sup>.

A *sensu contrario*, cuando una Entidad local lleve a cabo el arrendamiento de un bien para destinarlo a actividades que no supongan el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, estaremos ante una actividad sujeta y exenta<sup>715</sup>. Además, como vimos anteriormente, aunque la operación no se

---

accesorias de explotaciones agrícolas.

<sup>711</sup> Consulta de 18 de marzo de 1999 (Nº V000-99), en cuanto al tratarse de frutos propios del terreno, se considera que es el propio terreno el que es objeto de arrendamiento, lo que sin embargo no ocurre con la cesión de terrenos para la caza, en tanto que el objeto del contrato no es el terreno, sino el aprovechamiento cinegético –Consulta de 25 de marzo de 1999 (Nº 0404-99)-.

<sup>712</sup> En concreto las excepciones hacen referencia a los siguientes arrendamientos de terrenos y a la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los mismos: terrenos para estacionamientos de vehículos, terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial, terrenos para exposiciones o para publicidad y arrendamientos con opción de compra de terrenos cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.

<sup>713</sup> En este sentido, Consulta publicada en *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 10. 2005 y Consultas de la DGT de 15 de junio de 2000 y 13 de septiembre de 2006 (Nº V1838-06), sobre arrendamiento de terrenos para instalar una planta de energía solar fotovoltaica. La DGT también ha considerado no exentos el arrendamiento de un terreno rústico para la instalación de aerogeneradores y líneas de tendido eléctrico -Consulta de 3 de febrero de 2000-, o para el vertido, por parte de una sociedad municipal, de aguas residuales deficientemente depuradas -Consulta de 12 de diciembre de 2000 (Nº 2323-00)-.

<sup>714</sup> Distinta calificación que en cambio sí tendrá efectos en otros impuestos, como en el IRPF, ya que no existe obligación de retener en los arrendamientos de terrenos rústicos o en el Impuesto sobre Sociedades, donde el art. 58 de su Reglamento de desarrollo recoge la obligación de retener sobre las rentas provenientes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

<sup>715</sup> Consulta de 9 de abril de 2007 (Nº V0730-07) respecto a la cesión de terrenos a un Ayuntamiento para la promoción de la práctica del parapente y ala delta.

califique como arrendamiento, sino únicamente como cesión, siempre que se den los requisitos y exista contraprestación, se podrá aplicar la exención del art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992.

Igualmente hay que tener en cuenta que, siempre que se arrienden terrenos junto con edificaciones como un todo unitario, salvo que éstas sean las que expresamente se recogen en el precepto (construcciones de carácter agrario), no podrá ser objeto de aplicación la exención<sup>716</sup>. La Dirección General de Tributos ha admitido que se pueda aplicar la exención al arrendamiento de un terreno rústico sobre el que se desarrolla una actividad industrial relacionada con una actividad agraria<sup>717</sup>.

## **b) Cesión de aprovechamientos en montes de titularidad municipal.**

### **1. Sujeción al IVA en función de la naturaleza patrimonial o demanial de los bienes.**

Las Entidades locales pueden ceder el aprovechamiento de sus bienes, y el derecho a su explotación para la realización de determinadas actividades en dichos terrenos; en todo caso, en cuanto a las formas de utilización de los bienes y el régimen de autorización de los mismos, nos remitimos al estudio realizado en el epígrafe correspondiente a la realización del hecho imponible.

A estos efectos, el art. 9 de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes, admite que las Entidades locales gestionen los montes de su titularidad no incluidos en el Catálogo de Montes de Utilidad Pública e incluso éstos, cuando así se disponga en la legislación forestal de la Comunidad Autónoma. Dentro del ámbito objetivo de aplicación, se encontrarían los aprovechamientos forestales, que vienen descritos en el mencionado art. 6 del citado texto legal, como los maderables y leñosos, incluida la biomasa forestal, los de corcho, pastos, caza, frutos, hongos, plantas aromáticas y medicinales, productos agrícolas y los demás productos y servicios con valor de mercado característicos de los montes.

Antes de entrar en el estudio de la aplicación del IVA, hemos de tener en cuenta la peculiaridad de los bienes de las Entidades locales, pues los mismos se clasifican en bienes de dominio público y bienes patrimoniales; lo que

---

<sup>716</sup> En la Resolución de 7 de marzo de 1996 el TEAC analizaba un contrato de arrendamiento donde se pretendía desagregar la renta que se percibía por el arrendamiento de los edificios y de los terrenos adyacentes destinados a zonas deportivas y de esparcimiento para ejercer en los mismos actividades de enseñanza.

<sup>717</sup> En la Consulta de la DGT de 5 de febrero de 2001 (Nº 0194-01) se analiza la sujeción de un arrendamiento sobre un terreno dedicado, en parte, al cultivo de olivos, y en otra parte a albergar las instalaciones necesarias para la producción de aceite de oliva, y determinando la aplicación de la exención del terreno dedicado al cultivo, y no del otro.

determina un diferente régimen jurídico, que afecta, entre otras cuestiones, a la forma de cesión de los mismos y a su sujeción al impuesto. Así, mientras que el art. 78 del RBEL establece que estará sujeto a concesión administrativa el uso privativo de bienes de dominio público, el art. 92 del texto mencionado admite el arrendamiento y cualquier otra forma de cesión de uso de los bienes patrimoniales.

En el ámbito que estamos analizando, Ley 43/2003, en su art. 11, recoge que, por razón de su titularidad, los montes pueden ser públicos o privados, siendo públicos los pertenecientes al Estado, a las Comunidades Autónomas, a las Entidades locales y a otras entidades de Derecho público. Por otro lado, los montes se dividen en montes de dominio público y montes patrimoniales<sup>718</sup>. Por tanto, cuando estemos ante un Monte Catalogado, de acuerdo con el art. 15.2 de la Ley de Montes, requiere el otorgamiento de una autorización o concesión administrativa<sup>719</sup>, en función del uso que se le otorgue, sin que dicha exigencia se establezca para los montes patrimoniales. Además, desde el momento en que una Ley ha establecido la demanialidad de los montes incluidos en el Catálogo de Montes de Utilidad Pública; podemos entender finalizadas las disquisiciones doctrinales, que argumentaban que estos bienes no podían ser declarados bienes de dominio público en base a la normativa reglamentaria, y

<sup>718</sup> De acuerdo con el art. 12 de la Ley de Montes, son de dominio público o demaniales e integran el dominio público forestal los siguientes:

*«a) Por razones de servicio público, los montes incluidos en el Catálogo de Montes de Utilidad Pública a la entrada en vigor de esta ley, así como los que se incluyan en él de acuerdo con el artículo 16». A estos efectos, el art. 38 del Reglamento de Montes (aprobado por Decreto 485/1962, de 22 de febrero, actualmente en vigor), califica dicho catálogo como un registro público de carácter administrativo, en el que se incluirán todos los montes que hubieran sido declarados de utilidad pública, pertenecientes tanto al Estado como a las Entidades locales y demás Corporaciones o Entidades de derecho público. Además, según el art. 13 de la Ley de Montes, «a partir de la entrada en vigor de esta ley, las comunidades autónomas podrán incluir en el Catálogo de Montes de Utilidad Pública los montes públicos comprendidos en alguno de los siguientes supuestos:*

- a) Que cumplan alguna de las características enumeradas en los artículos 24 y 24 bis.*
- b) Los que, sin reunir plenamente en su estado actual las características de los montes protectores o con otras figuras de especial protección, sean destinados a la restauración, repoblación o mejora forestal con los fines de protección de aquéllos.*
- c) Aquellos otros que establezca la comunidad autónoma en su legislación».*

Igualmente, pertenecen al dominio público, según el art. 12 de la Ley de Montes:

- «b) Los montes comunales, pertenecientes a las entidades locales, en tanto su aprovechamiento corresponda al común de los vecinos.*
- c) Aquellos otros montes que, sin reunir las características anteriores, hayan sido afectados a un uso o servicio público».*

Por otro lado, son montes patrimoniales los de propiedad pública que no sean demaniales.

<sup>719</sup> El mencionado artículo recoge que *«la Administración gestora de los montes demaniales someterá a otorgamiento de autorizaciones aquellas actividades que, de acuerdo con la normativa autonómica, la requieran por su intensidad, peligrosidad o rentabilidad.*

*4. La Administración gestora de los montes demaniales someterá a otorgamiento de concesión todas aquellas actividades que impliquen una utilización privativa del dominio público forestal».*

que se recogía en el art. 4 del RBEL<sup>720</sup>.

Por lo cual, en virtud de lo anterior y en cuanto a la posibilidad de aplicar el supuesto de no sujeción recogido en el art. 7.9 de la vigente Ley del IVA, que declara que no están sujetas a IVA las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en virtud de concesiones o autorizaciones administrativas; la Dirección General de Tributos ha determinado que dependerá del título en virtud del cual puede tener lugar esta cesión, que será diferente en función de la naturaleza de dominio público o de bien patrimonial, ya que ese título vendrá constituido por una concesión o autorización administrativa, si fuera demanial, o a causa de un contrato diferente, de naturaleza administrativa o civil, en el supuesto en que estemos ante un bien de carácter patrimonial.

Por tanto, cuando se trate de la utilización privativa o el aprovechamiento especial de un bien de dominio público<sup>721</sup>, la adjudicación se efectuará en virtud de concesión o autorización administrativa<sup>722</sup>, y por tanto, dicha operación no se encontrará sujeta a IVA, en virtud del art. 7.9 de la Ley 37/1992; además la contraprestación exigida será una tasa, por imperativo del art. 20.1 del TRLRHL.

Por el contrario, cuando la naturaleza de los bienes sea patrimonial<sup>723</sup>, la operación se encontrará sujeta al impuesto, y la contraprestación vendrá determinada por la obligación de pago de un precio por parte del cesionario<sup>724</sup>;

---

<sup>720</sup> En este sentido, la Consulta de *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 19.1996 recogió que, aunque en estos supuestos se ha intentado justificar la aplicación del art. 7.9 de la Ley del IVA, al entender que se trataría de una concesión o autorización administrativa de utilización del dominio público por la consideración de Montes de Utilidad Pública, incluidos en el Catálogo, hay que tener en cuenta que esto no los convertía en bienes de dominio público, sino que se trataría de bienes patrimoniales, lo que supone considerar sin cobertura legal el art. 4 del RBEL, en lo que se refiere a la consideración como bienes de servicio público de los Montes Catalogados, ya que estos eran considerados hasta entonces como patrimoniales (no los montes catalogados de propiedad provincial), y de acuerdo con el art. 132.1 de la Constitución, la regulación del régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales debía hacerse por Ley, por lo que una norma reglamentaria como el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales, no podía calificar como de dominio público a esos bienes.

<sup>721</sup> Esta posibilidad se ha recogido por el Tribunal Supremo en St. de 30 de enero de 1998.

<sup>722</sup> Consulta de la DGT de 19 de abril de 1999 (Nº 0541-99). En todo caso, sin perjuicio de que, como dispone el art. 221 del Reglamento de la Ley de Montes *«el aprovechamiento de la caza en los montes catalogados de Entidades locales deberá incluirse en el Plan anual de aprovechamientos, y podrá ser objeto de contratación con arreglo a lo establecido en la legislación del régimen local»*.

<sup>723</sup> El Tribunal Supremo ha reconocido dicha naturaleza tanto cuando los bienes sean “propios”, en cuyo caso pueden constituir fuente de ingresos de naturaleza privada para el erario municipal, como “comunales”.

<sup>724</sup> A estos efectos, el art. 20 del Reglamento de la Ley de Montes recoge que *«los rendimientos económicos que obtengan las Entidades locales y las demás Entidades públicas no territoriales, así como las particulares, de la explotación de sus montes, quedarán sujetos a tributación en los términos establecidos por la legislación en vigor»*.

esta sujeción se entiende también respecto a la caza en montes catalogados. Esta solución ha sido recogida por la Dirección General de Tributos en Contestaciones a diversas Consultas<sup>725</sup>.

## 2. Sujeción al IVA de la cesión del aprovechamiento cinegético.

En cuanto a la cesión del aprovechamiento de sus cotos de caza, tanto la doctrina emanada del Tribunal Económico-Administrativo Central como de la Dirección General de Tributos<sup>726</sup>, considera que la realización de estas actividades se encuentra sujeta al IVA<sup>727</sup>; entendiéndose como una prestación de servicios definida en el art. 11 de la Ley 37/1992, y ello con independencia de que dicha adjudicación se realice mediante una subasta pública o judicial<sup>728</sup>.

Una vez determinada la sujeción, se ha planteado la posibilidad de aplicar la exención prevista en el art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992<sup>729</sup>, sin que se admita la misma, en base a que el objeto de la cesión no es el terreno en sí (como ocurre con los arrendamientos de pastos<sup>730</sup>); y por tanto, no se extiende la aplicación de dicha exención a los arrendamientos o cesiones de terrenos para la caza<sup>731</sup>, ya que en estos el objeto del contrato de arrendamiento no es

---

<sup>725</sup> Consulta de la DGT de 19 de abril de 1999 (Nº 0541-99) donde se analiza la adjudicación en subasta pública por un Ayuntamiento del aprovechamiento de un coto de caza constituido sobre los terrenos de un monte. En el mismo sentido, Consulta de 11 de enero de 2006 (Nº V0021-06).

<sup>726</sup> En este sentido la Resolución del TEAC de 10 de noviembre de 2004 que hace referencia a la Resolución de 2 de noviembre de 1991, dictada en el mismo sentido, pero haciendo referencia a la anterior Ley del IVA. También la DGT se pronuncia a favor de la sujeción en Consultas de 14 de julio de 1986 y Resolución de 22 de julio de 1986 y 16 de abril de 1998 (Nº 0621-98) y más recientemente, en la de 11 de enero de 2006 (Nº V0021-06).

<sup>727</sup> Por aplicación de los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992, que, como se recoge en la Consulta de la DGT de 16 de abril de 1998 (Nº 0621-98) «*son de aplicación general y, por tanto, también a los entes públicos que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad, así como cuando realicen arrendamientos de bienes o cesiones de derechos con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo*».

<sup>728</sup> Consulta de la DGT de 22 de noviembre de 2006 (Nº V2310-06), teniendo en cuenta la doctrina sentada por el TEAC en su Resolución de 24 de octubre de 1996 respecto a las entregas de bienes realizadas en subasta judicial.

<sup>729</sup> El art.20.Uno.23 de la Ley 37/1992 declara que están exentos del IVA los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el art. 11 de la propia Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce o disfrute, que tengan por objeto terrenos, salvo en los casos previstos en el mismo precepto.

<sup>730</sup> Y se recoge por la doctrina de la DGT en Consultas de 29 de septiembre de 2000 (Nº 1655-00) y 21 de octubre de 2002 (Nº 1574-02).

<sup>731</sup> Tampoco se ha admitido la aplicación de la exención al arrendamiento de aprovechamiento de flora – Consulta de la DGT de 29 de septiembre de 2000 (Nº 1655-00)-.

el terreno, sino su aprovechamiento cinegético. En este sentido, la jurisprudencia ha puesto de manifiesto que la actividad cinegética tiene sustantividad propia, es un sector de la actividad diferenciado, y de hecho aparece expresamente mencionado en el art. 126 de la Ley 37/1992, para negar la aplicación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca<sup>732</sup>.

Sin embargo, disentimos de la opinión recogida por la mayoría de la jurisprudencia y de la doctrina. Como vimos en el epígrafe destinado al arrendamiento de bienes inmuebles, en la Declaración incluida en el Acta de la sesión del Consejo que aprobó la Sexta Directiva, se afirmó que *«la facultad de restringir el ámbito de aplicación de la exención del arrendamiento de inmuebles está prevista fundamentalmente para permitir que los Estados miembros sometan al IVA los derechos siguientes: cazar y pescar, derribar árboles, poner a cubierto buques y aeronaves, instalar exposiciones»*. En este sentido, el art. 135 de la Directiva 2006/112/CE recoge la posibilidad de que los Estados miembros puedan establecer exclusiones suplementarias a la exención del arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. En la transposición que de dicho artículo se ha hecho a la normativa española, el art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992, recoge la exención general del arrendamiento de terrenos, incluyéndose los supuestos que, en función del uso que se otorgue a los mismos, quedan excluidos de la aplicación de la exención; sin que en ningún momento se haga referencia a aquellos que tienen por objeto el aprovechamiento cinegético. Por tanto, si el legislador español pretendió que no se aplicara la exención a este tipo de actividad, debería haberlo incluido expresamente dentro de los supuestos a los que no resulta de aplicación la misma. El argumento de que a los mismos no resulte de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, como veremos a continuación, entendemos, no puede tener entidad suficiente para negar la aplicación de una exención; por lo que, a nuestro juicio, debería resultar de aplicación.

En cuanto a la aplicación al arrendamiento de cotos de caza del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha determinado que dicha actividad no es susceptible de ser identificada como prestaciones de servicios agrícolas<sup>733</sup>.

---

<sup>732</sup> En este sentido, la Sentencia del TSJ de Extremadura de 27 de febrero de 2003. Asimismo, la Resolución del TEAC de 10 de noviembre de 2004 (que hace referencia expresa a un Ayuntamiento) recoge que el *«disfrute de este tipo de terrenos no puede incluirse en el uso rústico, ni siquiera en el pecuario de un fundo, por eso ni en el derecho privado de Arrendamientos Rústicos ni en la dicción de la norma fiscal encontramos apoyo para incluir tal aprovechamiento en la exención...»* mencionada. Otra jurisprudencia que se manifiesta, al contrario, a favor de la aplicación de la exención (en relación a un Ayuntamiento) la encontramos en la St. de la Audiencia Provincial de Burgos de fecha 13 de octubre de 1998.

<sup>733</sup> Así se manifiesta la St. de 26 de mayo de 2005, Asunto C-43/04, donde se hace referencia igualmente a la St. de 15 de julio de 2004, *Harbs*, Asunto C-321/02, aunque en relación a la Sexta Directiva. Actualmente la definición de prestación de servicios agrícolas se contiene en el art. 295 de la Directiva 2006/112/CE y los servicios se relacionan en el Anexo VIII de la mencionada Directiva, teniendo en cuenta que este régimen está diseñado para la simplificación del tributo, por lo que, cuando no se dan los

Igualmente, la Dirección General de Tributos ha manifestado que no resulta de aplicación el mismo a este supuesto<sup>734</sup>.

### **19.- Constitución, ampliación y transmisión de derechos reales.**

#### **a) Calificación de las operaciones como entregas de bienes o prestaciones de servicios a efectos de la normativa comunitaria.**

El art. 15 de la Directiva 2006/112/CE, recoge en su nº 2 letra b) que los Estados miembros podrán considerar como bienes corporales, los derechos reales que confieran a su titular un poder de disposición sobre bienes inmuebles. Es decir, la Directiva reconoce a los Estados miembros la posibilidad de calificar como entregas de bienes, en vez de como prestaciones de servicios, la constitución o transmisión de derechos reales de uso y disfrute. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas recoge la posibilidad de que esta asimilación sea parcial, de forma que se recojan determinadas restricciones<sup>735</sup>.

En el ámbito local no es muy usual que se produzcan este tipo de operaciones, salvo en casos excepcionales, ya que al establecer las indemnizaciones que se fijan por los bienes y derechos expropiados, hemos de tener en cuenta los derechos reales que asimismo se expropián, por lo que procederemos a analizar los supuestos en que nos encontraremos como operaciones sujetas al impuesto.

#### **b) Sujeción al impuesto.**

A tenor de la anterior Ley del IVA, la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles, se consideraba como una entrega de bienes y, por tanto, una operación sujeta al impuesto<sup>736</sup>. Por el contrario, la Ley 37/1992, en su art. 11.Dos.3º va a incluir dentro del concepto de prestaciones de servicios, la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, al recoger «*las cesiones del uso y disfrute*

---

requisitos exigidos en el mismo, no se ajusta a la naturaleza ni finalidad del mismo.

<sup>734</sup> El art. 126.Dos de la Ley 37/1992 recoge que no será aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en su nº 1, a las explotaciones cinegéticas de carácter deportivo o recreativo.

<sup>735</sup> Así, en la St. de 4 de octubre de 2001 se limita dicha asimilación a los supuestos en que la suma de la contraprestación más el IVA sea equivalente al valor del objeto sobre el que recaen dichos derechos reales (en concreto la constitución de un derecho de usufructo).

<sup>736</sup> En virtud del art. 6 de la Ley 30/1985 tenía la consideración de entrega de bienes:

1. La constitución, ampliación de su contenido o la transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles.
2. La transmisión de la propiedad, el uso o disfrute exclusivo de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos.



*de bienes».*

Por otra parte, debe considerarse que son empresarios por definición legal, no solo los arrendadores de bienes, sino también aquellas personas que constituyen un derecho real a cambio del pago de un canon periódico. En tal caso, puede afirmarse que dichos sujetos prestan un servicio que supone la explotación de un bien corporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (art. 5.Uno c) de la actual Ley del IVA). Así lo entiende la Dirección General de Tributos, que ante la constitución de un usufructo temporal a cambio de una renta mensual, afirma que *«la constitución del derecho de usufructo temporal a que se refiere el escrito de consulta está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, teniendo el constituyente de dicho usufructo la consideración de empresario o profesional a efectos del citado tributo»*<sup>737</sup>. En ocasiones, la apreciación de la circunstancia anterior no resulta fácil.

La sujeción de la transmisión de los derechos reales también exige que ésta se realice en el seno de una actividad empresarial; así sucede en los casos en que el propio derecho se encuentra afecto. La Dirección General de Tributos en diversos supuestos, ha considerado que estamos ante operaciones sujetas<sup>738</sup>. En los supuestos en que se determine que la operación no se encuentra sujeta, será objeto de tributación a efectos del ITPyAJD.

Aclarada la sujeción de estas operaciones, es necesario dilucidar en qué casos se encuentran exentas. En este sentido, la constitución o transmisión de estos derechos nunca puede dar lugar a la aplicación de la exención regulada en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, que sólo se refiere a la entrega de estos terrenos, pero nunca a la constitución de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos<sup>739</sup>.

Por su parte, en relación a la posibilidad de aplicar la exención establecida para la segunda y ulteriores entregas de edificaciones (art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992), en los supuestos en que nos encontremos ante operaciones sujetas, puede darse cuando se transmite la nuda propiedad (y no se trate de una primera transmisión), no así cuando lo que se transmite es el usufructo<sup>740</sup>.

---

<sup>737</sup> Consulta de la DGT de 7 de abril de 1998 (Nº 0547-98).

<sup>738</sup> Consulta de 28 de octubre de 1997 (Nº 2239-97), donde se considera sujeta –aunque exenta–, la transmisión de un derecho de usufructo que el transmitente tiene afecto a su actividad de arrendamiento. Del mismo modo, la Contestación a Consulta de 8 de febrero de 2000 considera sujeta la transmisión de varios derechos de superficie sobre plazas de garaje porque el transmitente es una sociedad mercantil y, en consecuencia, aquellos derechos se encontraban afectos a su actividad.

<sup>739</sup> Así lo entienden las Resoluciones del TEAC de 7 de septiembre de 1995 y 9 de julio de 1997.

<sup>740</sup> Consulta de la DGT de 15 de abril de 2004 (Nº 0994-04) donde se transmite un edificio afecto a la actividad de arrendamiento en el que la titularidad corresponde a tres personas: 2/3 de la nuda propiedad corresponde a la madre y el tercio a los dos hijos, estando atribuido a la madre el derecho de usufructo sobre la totalidad del citado inmueble.

Por otro lado, en virtud del apartado 23 del art. 20.Uno, se consideran como operaciones exentas las que consistan en la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute. No obstante, debemos diferenciar entre el derecho de superficie, cuyo estudio realizaremos posteriormente, y los demás derechos de goce y disfrute. En cuanto a estos últimos, como regla general, puede afirmarse que se encuentra exenta la constitución y transmisión de los mismos cuando recaigan sobre terrenos y sobre viviendas<sup>741</sup>. Por lo que se refiere a las excepciones a la aplicación de la exención, son las mismas que en relación al arrendamiento, salvo la de los contratos de *leasing*, que por razones obvias, no puede aplicárseles.

La situación del derecho de superficie es diversa, ya que la letra i) del art. 20.Uno.23.b) exceptúa de la exención «*la constitución o transmisión de derechos reales de superficie*»; por tanto, nunca se encontrará exenta la constitución o transmisión de aquellos. La razón de ser de esta excepción absoluta a la exención<sup>742</sup>, se debe a que la constitución de esta clase de derechos forma parte del proceso de construcción de edificaciones, que siempre pretende ser gravado por el impuesto. Así resulta un elemento esencial de este derecho, que se atribuya al superficiario la facultad de construir sobre suelo ajeno.

Las exenciones se refieren a la transmisión que tenga por objeto terrenos y edificios destinados a viviendas<sup>743</sup>, aunque con una serie de excepciones, que se mencionan en las letras a) a i) de la letra b) del art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992, y que son: cuando tenga como objeto el arrendamiento de terrenos para estacionamiento de vehículos, para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial, para exposiciones o para publicidad, o bien cuando consista en el arrendamiento de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

En la constitución de un censo enfitéutico sobre determinados bienes, la Dirección General de Tributos ha considerado que la constitución del mismo supone la existencia de una entrega de bienes efectuada por el censalista

---

<sup>741</sup> Consulta de la DGT de 16 de abril de 1998 (Nº 0604-98).

<sup>742</sup> Seguimos en este punto a RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*; cit.

<sup>743</sup> Consulta de la DGT de 16 de abril de 1998 (Nº 0604-98), en cuya contestación se recoge que estará exenta la constitución de un derecho de usufructo sobre una vivienda, no así la transmisión de la nuda propiedad.

hacia el censatario, dado que implica la transmisión del poder de disposición sobre el bien en cuestión<sup>744</sup>.

### **c) Tributación del usufructo y de la nuda propiedad.**

Cuando se transmite el usufructo y la nuda propiedad, habrá que determinar en primer lugar, si la operación se lleva a cabo por un empresario o profesional, y si el bien está afecto a la actividad empresarial, tanto si la adquisición se lleva a cabo por personas físicas como jurídicas. La transmisión de la nuda propiedad, como transmisión de la mera titularidad, es una entrega de bienes a efectos del impuesto<sup>745</sup>. A estos efectos, cuando un ente local adquiere la nuda propiedad de un bien, habrá que tener en cuenta la cualidad empresarial del ente transmitente y la posibilidad de aplicar alguna de las exenciones establecidas legalmente<sup>746</sup>.

Por tanto, si la transmisión de la nuda propiedad y del usufructo se lleva a cabo por una persona física, aunque haya llevado a cabo la construcción de un edificio para destinarlo a su uso particular, no para la venta, al no haber voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, no puede ser calificado como empresario por la realización de dicha operación<sup>747</sup>; y por tanto, no repercutirá el correspondiente impuesto como consumidor final, no pudiendo llevar a cabo tampoco la deducción de las cuotas correspondientes.

Esto va a suponer que si dos personas llevan a cabo la compra de un inmueble, en el que uno adquiere la nuda propiedad y el otro el usufructo, y además éste último lo dedica al arrendamiento, sólo este sujeto podrá llevar a cabo la deducción de las cuotas de IVA que haya soportado como consecuencia de la constitución del usufructo<sup>748</sup>.

Por otro lado, como apuntamos anteriormente, cuando el usufructo se constituya con objeto de obtener ingresos continuados en el tiempo, estaremos ante una operación sujeta al impuesto<sup>749</sup>. El devengo en estas operaciones se

---

<sup>744</sup> Consulta de la DGT de 1 de octubre de 1998.

<sup>745</sup> Consulta de la DGT de 12 de febrero de 2004 (Nº 0277-04).

<sup>746</sup> Consulta de 9 de julio de 2002 (Nº 1049-02), donde una sociedad cede al Ayuntamiento unas plazas de garaje, reservándose el usufructo durante quince años.

<sup>747</sup> Consulta de la DGT de 25 de marzo de 2004 (Nº 0776-04).

<sup>748</sup> Consulta de la DGT de 10 de diciembre de 1998 (Nº 1900-98).

<sup>749</sup> Consulta de la DGT de 7 de abril de 1998 (Nº 0547-98), donde se resuelve la tributación de la constitución de un usufructo temporal sobre varios apartamentos y plazas de garaje a favor de una sociedad anónima mediante el pago de una cantidad que se abona con una periodicidad mensual.

producirá de acuerdo con el art. 75.Uno.7 de la Ley 37/1992, y será en el momento en que resulten exigibles las contraprestaciones pactadas.

Por último, hay que tener en cuenta que, cuando la constitución de derechos de usufructo y nuda propiedad se lleva a cabo a favor de personas de una misma familia, puede ocurrir que a través de los repartos de herencia se dé lugar a lo que se denomina consolidación del dominio, que tiene un régimen peculiar de tributación<sup>750</sup>.

#### **d) Tributación del derecho real de superficie.**

##### **1. Definición.**

Podemos definir el derecho de superficie como una institución jurídica que proviene del derecho romano, en virtud de la cual, una persona (superficiario) puede construir y hacer suyo *temporalmente* lo construido sobre suelo ajeno<sup>751</sup>,

---

<sup>750</sup> La Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, en su Consulta de 12 de febrero de 2004, informa lo siguiente:

*«La constitución del usufructo constituye un supuesto de desmembración del dominio en cuya virtud corresponde el uso y disfrute del bien a una persona, el usufructuario, y la mera titularidad del mismo a otra distinta, el nudo propietario.*

*Por el contrario la reunión en una sola persona de la doble condición de usufructuario y nudo propietario produce la extinción del usufructo, desapareciendo la situación del dominio desmembrado, que se consolida en el único titular resultante, que ostentará el dominio pleno del bien.*

*La consolidación puede tener lugar:*

- *En la persona del nudo propietario cuando se extingue el usufructo temporal o vitalicio, por transcurso del plazo o muerte del usufructuario.*
- *En la persona del nudo propietario en el supuesto de que adquiera la nuda propiedad cualquier título*
- *En la persona de un tercero, que adquiera simultáneamente el usufructo y la nuda propiedad.*

*En el supuesto de permuta planteado se produce una doble transmisión, lo que supone la extinción del usufructo existente y la constitución de uno nuevo:*

*En primer lugar el usufructuario y el nudo propietario transmiten sus respectivos derechos sobre la finca a un tercero que va a construir sobre la misma unos pisos, originándose la consolidación del dominio desmembrado al reunirse en una sola persona las dos titularidades*

*En segundo lugar el adquirente transmite el usufructo y nuda propiedad de los pisos construidos al anterior usufructuario y nudo propietario de la finca, lo que supone una nueva desmembración de dominio.*

*Las normas relativas al usufructo y nuda propiedad se encuentran en el artículo 10.2.a) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) y artículos 41 y 42 del Reglamento del Impuesto aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio)».*

<sup>751</sup> En el caso de las construcciones es posible, incluso, que las mismas se efectúen por debajo del suelo.

cuyo titular (superficiante) puede constituir el citado derecho de superficie a cambio de un precio estipulado que, con carácter general, consiste en cánones periódicos a satisfacer durante la vigencia del derecho, además de la reversión de la construcción por parte del superficiario, a la finalización del mismo.

La posibilidad de otorgar derechos de superficie por las Administraciones públicas se ha recogido en las diversas leyes sobre urbanismo dictadas en nuestro país. Así, encontramos referencias en la Ley del Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 16 de mayo de 1956, como en el Texto Refundido de 1976 y en el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen de Suelo y Valoración Urbana de 1992 (arts. 287 a 290)<sup>752</sup>; normativa que ha sido sustituida por la actual regulación contenida en los arts. 40 y 41 del Texto Refundido de la Ley de suelo.

La regulación del derecho de superficie se ha recogido asimismo en las distintas leyes autonómicas relativas a la ordenación del territorio<sup>753</sup>, comprendiendo el destino que se puede dar a la concesión de dicho derecho; en la legislación urbanística andaluza, el destino puede ser cualquiera de los usos permitidos por la ordenación urbanística<sup>754</sup>.

La constitución del derecho de superficie debe efectuarse mediante otorgamiento de escritura pública y ser objeto de inscripción en el Registro de la Propiedad<sup>755</sup>. La exigencia de inscripción registral tendrá, lógicamente, una gran trascendencia en relación a su posible coincidencia con el momento del

---

<sup>752</sup> De estos preceptos, la Ley del Suelo 6/1998 en su Disposición Derogatoria (actualmente derogada) consideró de aplicación los siguientes artículos del Texto Refundido de 1992: 280.1; 287.2 y 287.3; 288.2 y 288.3; 289, que hacían referencia al reconocimiento del derecho de superficie, su tráfico jurídico-privado y su extinción. El Tribunal Constitucional reconoció en su St. 61/1997, de 20 de marzo, que la regulación del derecho de superficie se enmarca en la legislación civil que, en virtud del art. 149.1.8 de la Constitución española, le corresponde al Estado.

<sup>753</sup> En la Ley de Ordenación Urbanística de Andalucía se recoge en el art. 77, con el siguiente tenor:

*«1. Las Administraciones y demás Entidades Públicas, así como los particulares, podrán constituir el derecho de superficie en bienes de su propiedad o integrantes del patrimonio público de suelo correspondiente con destino a cualquiera de los usos permitidos por la ordenación urbanística, cuyo derecho corresponderá al superficiario.*

*2. La concesión del derecho de superficie por cualquier Administración y demás entidades públicas y su constitución por los particulares gozará de los beneficios derivados de la legislación de viviendas de protección pública, siempre que se cumplan los requisitos en ella establecidos.*

*3. En cuanto a su régimen jurídico, se estará a lo dispuesto en la legislación estatal.*

*4. El procedimiento de constitución del derecho de superficie sobre suelos pertenecientes a los patrimonios públicos de suelo, se regirá por lo dispuesto en el artículo anterior para los diversos supuestos».*

<sup>754</sup> La anterior regulación del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1992 era más restrictiva al respecto, recogiendo *«con destino a la construcción de viviendas sujetas a algún régimen de protección pública o a otros usos de interés social».*

<sup>755</sup> Art. 40.2 del actual Texto Refundido de la Ley de Suelo.

devengo de la obligación tributaria, en cuanto a la cuantificación de la misma, y la determinación del tipo impositivo aplicable y el período de liquidación tributaria correspondiente.

El derecho de superficie puede constituirse a título oneroso o a título gratuito. Para el superficiante, la obligación consiste en la propia constitución del derecho real de superficie sobre un terreno cuya titularidad ostenta. Cuando se constituye a título oneroso, la obligación del superficiario consiste en satisfacer la contraprestación dineraria acordada (pago de una suma alzada o de cánones periódicos) y la contraprestación en especie inherente a esta institución jurídica (reversión a la finalización del derecho de superficie)<sup>756</sup>.

## 2. Sujeción al IVA.

A efectos de la sujeción al IVA de la concesión del derecho de superficie, tenemos que analizar las operaciones que se realizan en función de las obligaciones de carácter sinalagmático que se derivan de la celebración de este contrato, tanto para el superficiante como para el superficiario. Al objeto de la calificación de esta operación a efectos de IVA, en la actualidad, la constitución de un derecho real de superficie se encuadra dentro del concepto de las prestaciones de servicios, recogiendo en el art. 11 de la Ley 37/1992, que se consideran como tales, en el n<sup>o</sup> Dos 3<sup>o</sup> «*las cesiones de uso o disfrute de bienes*». En la Exposición de Motivos de la Ley del IVA, en su punto 4.5, señala que en el texto de la Ley actual, se ha producido una modificación de la normativa anterior por lo que se refiere a la calificación de la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre bienes inmuebles, que han dejado de ser considerados como entregas de bienes para ser considerados como prestaciones de servicios, a efectos de aplicación de la norma legal<sup>757</sup>.

---

<sup>756</sup> El art. 40.3 del actual Texto Refundido de la Ley de Suelo recoge «*el derecho de superficie puede constituirse a título oneroso o gratuito. En el primer caso, la contraprestación del superficiario podrá consistir en el pago de una suma alzada o de un canon periódico, o en la adjudicación de viviendas o locales o derechos de arrendamiento de unos u otros a favor del propietario del suelo, o en varias de estas modalidades a la vez, sin perjuicio de la reversión total de lo edificado al finalizar el plazo que se hubiera pactado al constituir el derecho de superficie*». En cuanto a la duración, se fija un plazo máximo de 99 años -art. 40.2 del Texto Refundido de la Ley de Suelo- (con anterioridad cuando el derecho se concedía por Ayuntamientos y demás personas públicas el plazo máximo era de 75 años -art. 289.3 del TRLS de 1992-).

<sup>757</sup> Ya que en el art. 6.2.1<sup>o</sup> de la Ley 30/1985 se otorgaba la consideración de entrega de bienes a la constitución, ampliación o transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles. Como señala FALCÓN Y TELLA, R. en “El derecho de superficie en el IVA (STJCEE de 4 de diciembre de 1990)”;*Impuestos*, n<sup>o</sup> 15/16. 1991 (pág. 215) “dicha calificación resultaba congruente con los criterios civiles, según los cuales el derecho de superficie se configura como un derecho real de goce”, añadiendo, en relación a los Estados miembros en que esta operación quedaba gravada como una prestación de servicios “lo que quizá pueda considerarse más adecuado, ya que las operaciones que comentamos guardan cierta semejanza con el arrendamiento de bienes inmuebles”.

La justificación de este cambio de calificación jurídica<sup>758</sup> “obedece a razones de contenido material, como una muestra del deseo del legislador de ajustar el tratamiento fiscal de los derechos reales de uso, entre los que se encuentra el derecho real de superficie, con el arrendamiento dada la importante similitud desde el punto de vista económico entre las dos instituciones”. Este cambio de calificación jurídica supone, además, que no pueda plantearse la aplicación de las exenciones recogidas respecto a la entrega de bienes<sup>759</sup>.

La reversión de los bienes construidos, una vez llegada la extinción del contrato, por el contrario, se califica como una entrega de bienes. A efectos de la aplicación del IVA, el titular del inmueble tiene la obligación de repercutir el IVA sobre el valor del derecho de superficie que se constituye. El superficiario tiene la obligación de repercutir el IVA sobre el valor de la construcción que revertirá al titular del inmueble.

De acuerdo con las operaciones que se derivan del cumplimiento de las obligaciones vistas anteriormente, a efectos de IVA, podemos analizar las que veremos a continuación.

## **2.1 Sujeción al IVA de la constitución del derecho de superficie.**

La jurisprudencia comunitaria<sup>760</sup> y la doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>761</sup> han considerado que, la constitución de un derecho de superficie, en la medida que atribuye al destinatario el derecho a la utilización del terreno a cambio de una contraprestación, otorga al propietario del terreno la condición de empresario a efectos del impuesto. Por tanto, estaremos ante una operación sujeta y no exenta, por lo que el titular del inmueble tiene la obligación de repercutir el IVA sobre el valor del derecho de superficie que se constituye.

---

<sup>758</sup> En opinión de TOVILLAS MORAN, J. M.: “Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido al derecho real de superficie”; *Gaceta Fiscal*, nº 207. 2002.

<sup>759</sup> Bajo el ámbito de aplicación de la Ley 30/1985, se había planteado la posibilidad de aplicar las exenciones que se regulaban respecto a las entregas de bienes (en concreto la relativa a la entrega de terrenos rústicos y demás que no tengan la consideración de edificables) manifestándose el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 9 de julio de 1997, en sentido negativo, atendiendo a la verdadera naturaleza del derecho de superficie, en cuanto que confería a su titular, como núcleo esencial del mismo, el derecho a edificar sobre suelo ajeno. En todo caso, como señala FALCÓN Y TELLERÍA, R. en “El derecho de superficie en el IVA...”; *cit.* sobre este tipo de terrenos normalmente no tiene sentido la constitución de un derecho de superficie urbanística.

<sup>760</sup> En la St. de 4 de diciembre de 1990 *Van Tiem* (Asunto C-186/89) se recoge que «*el otorgamiento de un derecho de superficie sobre un bien inmueble por el propietario de dicho bien a favor de otra persona, concediendo a ésta la facultad de utilizar el bien inmueble durante el periodo de tiempo determinado y a cambio de una remuneración, debe considerarse como una actividad económica que implica la explotación de un bien corporal con la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo en el sentido del art. 4, apartado 2, último inciso, de la Sexta Directiva*».

<sup>761</sup> Consulta de 14 de abril de 2003 (Nº 0535-03).

Como hemos visto anteriormente, los entes locales pueden otorgar derechos de superficie sobre sus bienes patrimoniales<sup>762</sup>. En cuanto a la consideración como empresarias de las Entidades locales, se ha producido una modificación en la doctrina mantenida por la Dirección General de Tributos.

Con anterioridad al año 2003, la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos, valoraba, en la constitución de un derecho de superficie, la importancia cuantitativa del canon pactado (que puede ser en metálico o en especie), para determinar si se produce la obtención de ingresos continuados en el tiempo, que es uno de los requisitos exigidos por la Ley del IVA para calificar una actividad como empresarial, siendo indiferente la finalidad que persiga con la operación<sup>763</sup>.

Cuando este requisito de obtención de ingresos continuados en el tiempo se producía, había que concluir que se estaba realizando una operación por quien tenía la consideración de empresario o profesional y, por tanto, la misma estaba sujeta al IVA (art. 5 apartado Uno letra c)<sup>764</sup>. A estos efectos, resultaba indiferente la calificación jurídica que ostentara el bien sobre el que el Ayuntamiento constituía el derecho de superficie, como podía ser una parcela adscrita al patrimonio municipal<sup>765</sup>.

Por el contrario, si no se deducía que la operación se realizaba con la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo, no estaríamos ante

---

<sup>762</sup> Ya que sobre los bienes de dominio público, al ser inalienables, la única posibilidad de utilización consiste en una concesión demanial de uso privativo, siempre y cuando lo que se pretendiera edificar no obstaculizara el destino del bien de que se tratase y no cabe la constitución de un derecho de superficie, en tanto éste supone la enajenación del derecho a edificar, contraria a la inalienabilidad del dominio público. Para otorgar dicho derecho, habría previamente que desafectar los terrenos.

<sup>763</sup> En este sentido se manifestaba la Resolución de la DGT de 7 de septiembre de 1995, aunque al haber aplicado la Ley 30/1985, consideraba esta operación como una entrega de bienes, en vez de una prestación de servicios como se califica en la actualidad.

<sup>764</sup> A tenor de dicho artículo, es empresario quien realice una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

<sup>765</sup> La Consulta de la DGT de 21 de marzo de 2002 (Nº 0467-02) plantea la sujeción al impuesto de una operación consistente en la constitución de un derecho real de superficie por un Ayuntamiento sobre un terreno de propiedad municipal, con carácter de bien patrimonial y calificado de urbano, con la finalidad de construir un centro comercial y explotarlo, a cambio de un canon o precio, durante el periodo de vigencia del contrato, de manera que transcurrido dicho periodo, el edificio pasaría a ser propiedad del Ayuntamiento. Por la cesión del derecho de superficie el Ayuntamiento recibiría un pago único en el momento de constitución del derecho y además, la sociedad le cedería la propiedad de un local de 900 metros cuadrados en la planta superior que se destinaría a oficinas municipales. La duración prevista en el derecho de superficie era de 75 años, transcurridos los cuales la edificación pasaría a ser propiedad del Ayuntamiento sin indemnización alguna. En el mismo sentido se manifestaba la Consulta de 8 de julio de 1998 donde se plantea la sujeción de un derecho de superficie para construir y explotar una estación de servicio y sus instalaciones ajenas. Consideran asimismo que estamos ante el ejercicio de una actividad empresarial las Consultas de 22 de septiembre de 2000 y 21 de marzo de 2002.



actividades que se realizaban en el ejercicio de una actividad empresarial. En este sentido, la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos<sup>766</sup> consideraba que, cuando la contraprestación era meramente simbólica, el Ayuntamiento no llevaba a cabo la explotación de un bien con intención de obtener ingresos continuados en el tiempo, que, como hemos visto, es uno de los presupuestos exigidos por la Ley 37/1992 para considerar que estamos ante una operación sujeta al impuesto. Ahora bien, la Dirección General de Tributos ha considerado que, aunque tuviera carácter simbólico, si la realización de este tipo de actividades se realizaba con habitualidad, se determinaba la sujeción al impuesto<sup>767</sup>. En el caso de constitución del derecho de superficie con carácter gratuito, hay autores que defienden que es posible considerar que no se adquiere la condición de empresario o profesional<sup>768</sup>.

En un segundo momento, a partir del año 2003<sup>769</sup>, y de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>770</sup>, se va a considerar que la constitución de un derecho de superficie, a cambio de una contraprestación, confiere al propietario del terreno la condición de empresario. A estos efectos, hay que considerar que el requisito de continuidad a que se refiere el art. 5.Uno.c) de la Ley 37/1992 ha de referirse a la prestación en sí misma considerada y no a los ingresos que se obtengan por ella, interpretación acorde con el principio de neutralidad del impuesto, ya que, compartimos la

---

<sup>766</sup> En la Consulta de la DGT de 7 de abril de 1998 (Nº 0545-98) se plantea la adjudicación por un Ayuntamiento, a una Asociación empresarial del derecho de superficie sobre una parcela de su propiedad, con el fin de que la mencionada Asociación instalase en dicha parcela una estación de servicios para abastecimiento de carburantes para vehículos-taxi. En contraprestación por el derecho de superficie, el adjudicatario satisfacía al Ayuntamiento un canon simbólico por todo el período de duración del derecho de superficie. La Dirección General de Tributos consideró que esta adjudicación no se efectuaba en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional por parte del Ayuntamiento, y no estaría, por tanto, sujeta al IVA, porque la parcela no formaba parte del patrimonio empresarial del Ayuntamiento, puesto que se trataba de una parcela calificada como de interés público y social por el Plan General de la ciudad, encontrándose adscrita al patrimonio municipal del suelo y siendo, por tanto, de carácter patrimonial; por otra parte, la sola constitución del derecho de superficie no atribuiría al Ayuntamiento la condición de empresario a efectos del IVA, ni siquiera en el caso en que se pactase que el importe total del canon por el derecho de superficie fuese satisfecho al Ayuntamiento por la Asociación en pagos anuales, puesto que, dado el evidente carácter meramente simbólico del importe de dicho canon, no puede considerarse que el Ayuntamiento efectúa la explotación de la parcela mediante la constitución de un derecho de superficie sobre la misma con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

<sup>767</sup> Así se recoge en la Consulta de la DGT de 22 de febrero de 1999 (Nº 0204-99) donde se plantea al supuesto de una Gerencia Municipal de Urbanismo que constituyó un derecho de superficie a favor de una entidad benéfico-cultural asistencial, que debía satisfacer un canon anual de 1000 ptas. y que realizaba habitualmente actividades de este tipo.

<sup>768</sup> TOVILLAS MORAN, J. M.: *op.cit.* (pág. 79). En el mismo sentido, FALCÓN Y TELLA, R. en “El derecho de superficie en el IVA...”; *cit.* (pág. 214) recoge que “si el propietario no percibe cantidad alguna, en cambio, no puede considerarse empresario o profesional a efectos del impuesto, según se deduce *a contrario sensu* de la sentencia que comentamos”.

<sup>769</sup> Consulta de la DGT de 14 de abril de 2003 (Nº 0535-03)

<sup>770</sup> St. de 4 de diciembre de 1990, Asunto C-186/89, *Van Tiem*.

opinión de la doctrina<sup>771</sup>, de que no parecería lógico que, por el mero hecho de pactar el pago por una prestación de servicios en un solo plazo la operación no estuviera sujeta, mientras que para el mismo servicio, si se pacta el pago de forma periódica, la misma prestación de servicios sí estuviera sujeta.

Por tanto, la constitución de un derecho de superficie supone una operación que se define por referencia a un periodo de tiempo, de donde se deduce que el propietario del terreno sobre el que se constituye, adquiere en todo caso la condición de empresario o profesional a efectos del IVA, y se considera asimismo que la operación se hace a título oneroso, el ente local devendrá propietario de la edificación que se construya sobre dicho terreno. Esta consideración de empresario del ente local se otorga aún cuando la cesión se haga a título gratuito, puesto que la Dirección General de Tributos considera que el hecho de que no exista canon no implica que la constitución del derecho de superficie deba ser considerada como una operación a título gratuito, pues existe una contraprestación, derivada de la reversión de la edificación al término del periodo estipulado<sup>772</sup>.

También hay que tener en cuenta que el IVA soportado en la adquisición del bien inmueble puede ser deducible, si dicho bien va a ser destinado a su explotación a través de la constitución sobre el mismo de un derecho de superficie, con la intención de obtener ingresos continuados en el tiempo.

La Dirección General de Tributos no considera aplicable el supuesto de no sujeción establecido en el art. 7.8, que sólo afecta a operaciones realizadas por entes públicos por las que perciban contraprestaciones de naturaleza tributaria<sup>773</sup>.

Por otro lado, si bien lo usual es que las Entidades locales constituyan derechos de superficie sobre sus bienes, puede darse la posibilidad de que dichos derechos se constituyan a favor de los entes locales<sup>774</sup>. Al margen de que, en todo caso, en la realización de estas operaciones tiene que quedar acreditado el interés público que se persigue con la realización de dicha actividad, el ente local viene obligado a soportar la cuota de IVA que le repercute el superficiante, cuando este sea un empresario y el bien se encuentre afecto al ejercicio de sus actividades empresariales. Ahora bien,

---

<sup>771</sup> SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: “La aplicación del IVA a las operaciones inmobiliarias”; *Carta tributaria. Monografías*, nº 11. 2007 (pág. 4).

<sup>772</sup> Consultas de la DGT de 16 de junio de 2006 (Nº V1178-06) y 22 de noviembre de 2007 (Nº V2494-07).

<sup>773</sup> Consultas de la DGT de 8 de julio de 1998 (Nº 1225-98) y 21 de marzo de 2002 (Nº 0467-02).

<sup>774</sup> Como es el supuesto que se plantea en la Consulta de 22 de abril de 2008 (Nº V0838-08), donde el arzobispado cede a un Ayuntamiento un terreno para que se construya un edificio que revertirá al término de 30 años.

dicha operación igualmente estaría sujeta a tributación por la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD<sup>775</sup>, aunque la Entidad local goza de la exención subjetiva establecida en el art. 45.I.A.a) del Texto Refundido del ITPyAJD.

En cuanto a la posibilidad de aplicar la exención recogida en el nº 23 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992 que se aplica a los arrendamientos de servicios, el propio precepto (letra i) del art. 20. Uno.23.b) declara expresamente no exenta del IVA la constitución o transmisión de derechos reales de superficie. Tampoco resultará de aplicación la exención del art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, pues estamos ante la constitución de un derecho, y no de una entrega de bienes<sup>776</sup>.

## 2.2 Sujeción de la reversión efectuada por el superficiario.

El superficiario, en caso de que sea considerado empresario a efectos de la Ley 37/1992, tiene la obligación de repercutir el IVA sobre el valor de la construcción que revertirá al titular del inmueble. Ahora bien, en la entrega de la construcción a la finalización del derecho de superficie, estaremos ante una segunda entrega de bienes a efectos del IVA, entrega de una edificación utilizada por más de dos años por su promotor (el superficiario), por lo que se trata de una entrega sujeta y exenta<sup>777</sup>, salvo que el superficiario hubiese dedicado lo construido a la actividad de arrendamiento al superficiante<sup>778</sup>.

Se puede plantear que, cumpliendo los requisitos establecidos en el art. 20.Dos, entre los que se incluye que el dueño del terreno tenga la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA, el superficiario renuncie a la exención del IVA, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el art. 8 del actual Reglamento del IVA; aunque esta situación podría darse en el ámbito de la Administración local, cuando la titular del

---

<sup>775</sup> Ya que se reúnen los requisitos exigidos por el art. 31.2 del Texto Refundido del ITPyAJD: tiene objeto valuable, no está gravada por las otras modalidades del impuesto, ni por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y resulta inscribible en el Registro de la Propiedad. Y además, de acuerdo con el art. 29 del mencionado texto legal «*será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan*».

<sup>776</sup> Niega la posibilidad de aplicar de esta exención la Resolución del TEAC de 9 de julio de 1997, que si bien referida a la Ley 30/1985, perfectamente puede resultar de aplicación con la actual Ley del IVA.

<sup>777</sup> Ya que el superficiario, de acuerdo con el contenido del derecho de superficie, es el dueño de lo construido, siendo, por tanto, el promotor de las edificaciones que revierten al titular dominical del terreno. Por tanto, en el caso de que los bienes que revierten al titular dominical del terreno sean exclusivamente las instalaciones que se han construido por el titular del derecho de superficie, la citada reversión se configura, a efectos de la exención citada, como una segunda transmisión de edificaciones, sujeta al IVA pero exenta del mismo, salvo renuncia a la exención. La posibilidad de aplicar esta exención se recoge en la Consulta de la DGT de 30 de marzo de 2006 (Nº V0572-06).

<sup>778</sup> Consulta de la DGT de 27 de abril de 1998 (Nº 0715-98).

terreno sea una sociedad mercantil, por tener derecho a la deducción total del impuesto<sup>779</sup>.

### **2.3 Sujeción de los cánones a satisfacer por el superficiario.**

Por los sucesivos pagos de cánones por parte del superficiario al titular del suelo, no se producirá el nacimiento de la obligación tributaria ya que, las entregas de dinero a título de contraprestación o pago, quedan expresamente calificadas como no sujetas al impuesto, en virtud del art. 7.12 de la Ley 37/1992.

## **20.- Explotación de los servicios de cafetería y comedor.**

### **a) Naturaleza jurídica del contrato.**

Antes de entrar en el estudio específico de la sujeción al IVA, tenemos que analizar la naturaleza jurídica de este contrato, teniendo en cuenta la doctrina establecida por la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, ya que a partir de la misma, la Dirección General de Tributos va a considerar sujetas al impuesto las operaciones prestadas en el marco de este contrato.

La Junta Consultiva de Contratación Administrativa ya puso de manifiesto, desde su Informe 14/91 de 10 de julio, la especial naturaleza de estos contratos, en los que la Administración contrata la prestación de estos servicios a favor de usuarios distintos de la misma (funcionarios, estudiantes o público en general), ya que si el objeto del contrato fuese una prestación que se realizara a la propia Administración, a cambio de una contraprestación de carácter dineraria por parte de la misma, estaríamos ante un típico contrato de prestación de servicios<sup>780</sup>. En todo caso, en este Informe, la Junta Consultiva

---

<sup>779</sup> AROCA MORAL, D. en su artículo “La misteriosa fiscalidad del derecho de superficie en el ámbito empresarial”, publicado en *Jurisprudencia Tributaria* nº 22. 2006 plantea el hecho de que si es suficiente con que el superficiante esté en condiciones de afirmar que en el año de la constitución del derecho de superficie tiene el derecho a la deducción total del derecho de superficie, dado que el IVA de la reversión lo soportará durante toda la vigencia del periodo de duración del derecho de superficie. En caso de que se opte por dar una respuesta negativa, podríamos estar ante dos posibilidades: entender aplicable la renuncia a la exención, si bien podría dejarse sin efecto la misma desde el momento en que el superficiante no tenga derecho a la deducción total de las cuotas; o por el contrario, considerar que no es posible la renuncia a la exención, pero lo que conduciría a la práctica a que se produjera el devengo por el ITPyAJD por operaciones que podrían quedar sujetas a IVA al reunirse las condiciones objetivas para ello.

<sup>780</sup> En todo caso, la naturaleza jurídica de estos contratos ha sido debatida. Así, en el Informe mencionado, se hace referencia al Informe de la Junta de 25 de septiembre de 1964, donde se mantuvo el criterio de que el servicio de cafetería instalado en el edificio de un Ministerio no era un servicio público, sino que se trataba de un contrato de derecho privado, criterio mantenido igualmente por la Dirección General de lo Contencioso del Estado (Informes de 30 de abril de 1979, 29 de septiembre de 1983 y 12 de junio de 1984) recogiendo «*que se trataba de una figura contractual compleja, en la que, por una parte, existen los elementos de un contrato de arrendamiento de cosas (cesión, mediante precio, del uso de un local) y, por otra, los propios de contratos de gestión de servicios (el cesionario del local se obliga a prestar en el mismo el servicio de cafetería con sujeción a los precios y demás condiciones que fija la*

no se manifiesta sobre la naturaleza jurídica de estos contratos, ya que sus conclusiones van dirigidas a determinar que la preparación y adjudicación, ya sean contratos administrativos especiales o privados, se registrarán por sus normas administrativas especiales, y en su defecto, por las normas de la legislación de contratos relativas a los contratos administrativos típicos, y por otra parte, que no se trata de un contrato de servicios<sup>781</sup>.

Posteriormente, en el Informe 5/96 de 7 de marzo (cuyo contenido parcialmente se reproduce en el Informe 67/99 de 6 de julio de 2000), la Junta Consultiva de Contratación Administrativa admite la inclusión de estos contratos dentro de la categoría de los contratos administrativos especiales, teniendo en cuenta la definición que el art. 5 b) de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones públicas recogía, y que actualmente se contiene en la Ley de Contratos del Sector Público<sup>782</sup>. Además, la Junta Consultiva admitiría la utilización de la figura de la concesión demanial, exclusivamente en los supuestos en que las instalaciones o construcciones que realice el concesionario, revirtieran a la Administración al extinguirse la concesión, y no en los supuestos en que sólo se produzca la cesión de un bien, en cuyo caso debe instrumentarse a través de la figura de un contrato.

Más recientemente, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, a través de su Informe 24/05, de 29 de junio de 2005, se ha manifestado nuevamente sobre la naturaleza jurídica de estos contratos, reproduciendo el contenido de los informes vistos anteriormente; y determinando que *«los servicios de cafetería y comedor no son servicios públicos de competencia local y porque el contrato patrimonial de arrendamiento de local no debe confundirse con los indicados servicios que se califican como contratos administrativos especiales»*.

Tras este último pronunciamiento, queda claro que en el ámbito local se

---

*Administración).*»

<sup>781</sup> A este respecto el Informe mencionado tiene en cuenta la Orden de 30 de enero de 1991, del Ministro de Economía y Hacienda, por la que se modifican determinadas normas de la Orden de 24 de noviembre de 1982, sobre clasificación de empresas consultoras y de servicios, vino a suprimir el subgrupo 4, grupo C, referente a servicios de comedor y cafetería, por lo que dicha normativa no consideraba exigible la clasificación para estos contratos, lo que por otra parte, en caso de que si la Administración celebra un contrato de prestación de servicios en los que abona un precio, sí puede resultar exigible la clasificación.

<sup>782</sup> El art. 19.1.b) de la LCSP recoge que son contratos administrativos *«los contratos de objeto distinto a los anteriormente expresados, pero que tengan naturaleza administrativa especial por estar vinculados al giro o tráfico específico de la Administración contratante o por satisfacer de forma directa o inmediata una finalidad pública de la específica competencia de aquélla, siempre que no tengan expresamente atribuido el carácter de contratos privados conforme al párrafo segundo del artículo 20.1, o por declararlo así una Ley»*. La Junta Consultiva concluye que con esta definición se amplía el campo de aplicación de estos contratos respecto a lo que recogía la legislación anterior, ya que *«la “vinculación” al giro o tráfico de la Administración contratante, al tratarse de una mera vinculación y no de una pertenencia estricta, permite incluir en esta categoría aquellos contratos que afectan al concreto interés público perseguido por la Administración de que se trate»*.

califica como un contrato administrativo especial; en el ámbito de la Administración General del Estado, sin embargo, se pueden plantear problemas, desde el momento en que el art. 89 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas (artículo de carácter no básico) admite la ocupación de espacios en edificios administrativos, para la realización de determinadas actividades, como puede ser la de cafetería, y necesitando autorización, concesión o mediante la celebración de un contrato, regulado actualmente en la Ley de Contratos del Sector Público<sup>783</sup>.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha mostrado vacilante en cuanto a la calificación de estos contratos, ya que si bien parte de que estamos ante un contrato administrativo<sup>784</sup>, existen diferentes pronunciamientos respecto a entenderlo con la calificación de servicio público<sup>785</sup> o contrato administrativo especial<sup>786</sup>.

Además, esta actividad no puede ser prestada a través de la figura del arrendamiento, al haber desaparecido esta modalidad de prestación de servicios en la legislación actual tras la modificación operada por la Ley 57/2003 en la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local.

#### **b) Sujeción al impuesto.**

La Dirección General de Tributos ha recogido en numerosos pronunciamientos el dictamen de la Asesoría Jurídica de la Subdirección

---

<sup>783</sup> En virtud del mencionado artículo, la autorización será necesaria cuando la ocupación se efectúe con bienes muebles o instalaciones desmontables, mientras que si dichas instalaciones son fijas se requiere el otorgamiento de una concesión.

<sup>784</sup> El criterio expresado por el Tribunal Supremo en St. de 17 de julio de 1995, respecto a un contrato para la prestación del servicio de cafetería en una residencia sanitaria, *«descarta su calificación como contrato privado y lo califica como administrativo, en base a que la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa se refiere a contratos cualquiera que sea su naturaleza jurídica “cuando tuviesen por finalidad obras y servicios públicos de toda especie, entendido el concepto en la acepción más amplia para abarcar cualquiera actividad que la Administración desarrolla como necesaria en su realización para satisfacer el interés general atribuido la esfera específica de su competencia”»*, destacando, por otra parte, el Fundamento de Derecho Tercero de la Sentencia de la antigua Audiencia de Santa Cruz de Tenerife, que se acepta por el Tribunal Supremo que *«es corriente doctrinal y jurisprudencial reciente la que partiendo del fin de interés general del contrato –no de su objeto– afirma el carácter público de todos aquellos en que intervenga la Administración contratante, siempre que no se persiga un fin eminentemente lucrativo»*.

<sup>785</sup> Así, la St. de 16 de marzo de 1988 consideró que un bar en instalaciones deportivas municipales está adscrito a la prestación de un servicio municipal de su competencia, y al formar parte dicho bar de la construcción deportiva, forzoso es calificarlo de dominio público afecto a un servicio público como el conjunto de las citadas instalaciones. El servicio de cafetería en estación de autobuses se califica como concesión de servicio en la St. de 7 de noviembre de 1985. También se le otorga este carácter a la utilización de la Casa Consistorial para taberna y fonda (St. de 2 de enero de 1987).

<sup>786</sup> Se otorga esta calificación a la explotación de cafetería en un hospital –St. de 17 de julio de 1995– y la explotación del servicio de cafetería y restaurante en estación de autobuses –St. de 17 de mayo de 1999–.

General de Impuestos sobre el Consumo, de fecha 30 de julio de 1997, de donde resulta que: *«los contratos que tienen por objeto la explotación de cafeterías y comedores en Centros públicos son contratos administrativos especiales. Los citados contratos no pueden ser calificados como contratos de gestión de servicios públicos ni tampoco como concesiones administrativas de dominio público»*.

La Dirección General de Tributos<sup>787</sup> ha defendido que, cuando un Ayuntamiento lleva a cabo una adjudicación que suponga la explotación de cafeterías y comedores a cambio de un canon periódico, de acuerdo con lo establecido en la letra c) del art. 5 de la vigente Ley del IVA<sup>788</sup>; se considera que el ente público está llevando a cabo el ejercicio de una actividad empresarial a efectos de IVA, y sin que en este caso sea posible la aplicación de la no sujeción del art. 7.9 de la actual Ley del IVA<sup>789</sup>, en cuanto se excluye en general de gravamen las concesiones administrativas. En todo caso, debemos de tener en cuenta que esta sujeción se produce cuando la actividad se preste materialmente en España, ya que si la cesión se produce en otro país de la Unión Europea, resultará de aplicación la normativa vigente en dicho país.

Ahora bien, podemos plantearnos el supuesto en que la realización de estas actividades se instrumente por una Entidad local a través de la figura de la concesión administrativa; a estos efectos, hay que tener en cuenta<sup>790</sup> que “no basta, pues, que cualquier contrato administrativo sea denominado “concesión administrativa” para que pueda ser así calificado para el Derecho administrativo, y aun menos para la legislación tributaria”. Por tanto, para que se pueda atribuir la calificación de concesión administrativa, se debería producir la “atribución al particular del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público”. La doctrina mencionada recoge que “el principio de calificación jurídica (art. 2.1 TR –se refiere al Texto Refundido del ITPyAJD-) contrapone justamente la «verdadera naturaleza

---

<sup>787</sup> Consultas de 13 de julio de 1998 (Nº 1273-98) –servicio de bar del Centro Sociocultural-, 9 de diciembre de 2002 (Nº 1916-02) –servicio de bar-merendero municipal-, 15 de abril de 2003 (Nº 0543-03) –servicio de un hotel o alojamiento turístico- y 19 de junio de 2003 (Nº 0852-03) –servicio de bar, cafetería y restaurante de un complejo deportivo-. En la Consulta de 20 de abril de 1999 (Nº 0578-99) considera sujetos al impuesto los servicios de cafetería y de aquellos otros contratos de cesión de espacio de los hospitales a cambio de un canon periódico.

<sup>788</sup> Dicha letra c) va a recoger que *«se reputarán empresarios o profesionales... quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo»*.

<sup>789</sup> Sin embargo, en la Consulta de 29 de enero de 1998 (Nº 0120-98) recoge la posibilidad de que se hubiera aplicado el art. 7.9 de la Ley 37/1992 si el arrendamiento de un bar en un centro recreativo de propiedad de un Ayuntamiento se hubiera instrumentado a través de una concesión administrativa.

<sup>790</sup> Seguimos en este punto a MATA RODRÍGUEZ, M.: “Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Concesiones Administrativas (el caso de contratos de recogidas de basura y limpieza viaria)”; *Quincena Fiscal*, nº 12. 1997 (pág. 13).

jurídica» a la «denominación que las partes le hayan dado». Y con ello el legislador tributario no hace otra cosa que acoger uno de los más usuales y reiterados principios de interpretación de los negocios jurídicos, que son lo que son y no lo que las partes dicen que son (prevalencia de la «esencia comercial» sobre las denominaciones de las partes, declarada en muchísimas sentencias de la Sala (*sic*) la del Tribunal Supremo...”).

En conclusión, tenemos que añadir que esta es la única solución posible, ya que la Entidad local actúa en estos supuestos como un empresario, y su actuación en ningún momento puede producir distorsiones graves en la competencia<sup>791</sup>. Además, el art. 7.8 tercer párrafo de la Ley 37/1992 establece como actividad sujeta en todo caso, en su letra j), la explotación de cantinas y comedores de empresas, actividad que se recoge asimismo en el n<sup>o</sup> 12 del Anexo I de la Directiva 2006/112/CE. Por otro lado, el principio de calificación jurídica que se recoge en el art. 13 de la LGT<sup>792</sup> se opone a que la sujeción o no al impuesto dependa de que, en la tramitación del expediente, se haya optado por una concesión administrativa u otro tipo de contrato, máxime en un impuesto como el IVA cuyas características esenciales son la neutralidad y la generalidad, y que está armonizado a nivel europeo.

Por tanto, la cesión de un local realizada por un Ayuntamiento es una prestación de servicios sujeta y no exenta del impuesto, debiendo dicha entidad repercutir el impuesto sobre el canon satisfecho por el cesionario, y entregar la factura correspondiente.

## **21.- Aplicación del IVA en la tasación de costas.**

### **a) Introducción.**

Tal y como ha recogido la doctrina<sup>793</sup>, la condena en costas “es un título privilegiado a favor de la parte contraria a quien se condenó en costas y no a favor de los profesionales que hubieran devengado sus derechos y honorarios en el proceso, de ahí que sea irrelevante en la tasación de costas que estos profesionales hayan ya percibido sus honorarios de sus clientes”. Además, hemos de hacer una precisión en este tema, ya que las costas procesales no incluyen todos los gastos habidos en el proceso, siendo dos tipos de costas

---

<sup>791</sup> Sobre la sujeción al impuesto de un bar, restaurante y cafetería en un aeropuerto, si bien calificada como concesión administrativa, se determinó la sujeción al mismo por la St. de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 1995.

<sup>792</sup> «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

<sup>793</sup> ALENZA GARCÍA, J. F.: “Condena en costas, tasación de costas y repercusión del I.V.A. (A propósito del Auto del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1995)”; *Revista de Derecho Procesal*, n<sup>o</sup> 2. 1996 (pág. 395).



que un mismo proceso origina, por lo que se excluyen del concepto de costas determinados gastos que se producen durante el proceso judicial, habiéndose recogido dicha distinción en el art. 241 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil. En cuanto al procedimiento para su establecimiento, se regula en la Ley de Enjuiciamiento Civil, y al no haberse establecido plazo especial alguno, prescribe a los quince años su exigencia<sup>794</sup>.

Tres son los problemas que en esta cuestión se pueden plantear: la repercusión del IVA por los servicios prestados a sus clientes por los abogados y procuradores, la inclusión del IVA en la tasación de costas a abonar por la parte condenada y la repercusión del IVA sobre tal cantidad. Estas cuestiones se suscitan asimismo respecto a las Entidades locales, en cuanto las mismas pueden venir condenadas al pago de costas, así como cuando se condena a la parte contraria al pago de las costas, y dichos servicios se prestan por funcionarios de la propia Corporación.

### **b) Repercusión del IVA por los abogados y procuradores.**

Tanto la jurisprudencia<sup>795</sup> como la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos, mantienen<sup>796</sup> que los abogados y procuradores siempre deben facturar el IVA a su cliente, puesto que aquel presta un servicio comprendido en el hecho imponible de su Ley reguladora: los servicios de asistencia jurídica y representación que realizan a cambio de una remuneración, bien por minuta o por arancel<sup>797</sup>.

En tal caso, y de conformidad con lo dispuesto en los arts. 84.Uno.1º y 88 de la Ley 37/1992, los empresarios o profesionales, en su condición de sujetos pasivos del IVA que prestarían los referidos servicios gravados, estarán

---

<sup>794</sup> Dicho procedimiento se regula en los arts. 242 a 246 de la Ley de Enjuiciamiento Civil estableciendo que la parte que pida la tasación de costas presentará con la solicitud los justificantes de haber satisfecho las cantidades cuyo reembolso reclame. La tasación de costas se practicará por el Secretario del tribunal que hubiera conocido del proceso o recurso, dando traslado de ella a las partes por plazo común de diez días y puede ser impugnada por alguna de las partes.

<sup>795</sup> A este respecto la St. del TS de 30 de noviembre de 2005, en su Fundamento de Derecho Primero, tercer párrafo, señala lo siguiente: «Sentado lo anterior, en lo que atañe al argumento del impugnante éste debe ser desestimado, y que el sujeto pasivo del IVA, el Letrado y Procurador en este caso, viene obligado a repercutir su importe sobre la persona para quien se realiza la operación gravada y aquella no es otra que la recurrida quien en virtud de la condena en costas no hace sino obtener el reintegro de lo abonado de quien resulta vencido en el proceso. No estamos ante un supuesto de repercusión del IVA en el Estado sino ante el reintegro al litigante que obtiene una sentencia favorable con condena en costas, por parte de quien resulta condenada en tal concepto, de los gastos por aquél realizados».

<sup>796</sup> Consulta de 9 de marzo de 2005 (Nº 0100-05).

<sup>797</sup> Ya que el art. 4, apartado Uno, de la Ley 37/1992, dispone que «estarán sujetas al citado tributo 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».

obligados a efectuar la repercusión de dicho impuesto sobre el cliente con el que han concertado la prestación de los servicios, destinatario de los mismos, mediante la correspondiente factura; pues la facturación no puede seguir un camino distinto que el de la titularidad de la correspondiente relación jurídica de arrendamiento de servicios –respecto a los abogados- o mandato –en relación a los procuradores-<sup>798</sup>. Y por otro lado, el cliente destinatario de los servicios y de la factura correspondiente a los mismos, está obligado a soportar la repercusión del impuesto que le efectúen los referidos empresarios o profesionales, siempre que tal repercusión se ajuste a lo dispuesto en la Ley 37/1992 y en las normas que la desarrollan, que se efectuará al tipo del 16 por ciento<sup>799</sup>.

Ahora bien, esta obligación se aplicará siempre que la actividad se lleve a cabo de forma independiente, quedando por tanto excluidos de tributación por IVA, cuando los servicios se presten por funcionarios de la propia Corporación o por empleados de sus sociedades locales, puesto que el art. 7.5 de la Ley 37/1992 determina como operación no sujeta «...*los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial*»<sup>800</sup>. En estos supuestos, se plantea el problema de la fijación del importe de los honorarios, dado que estos han de fijarse con arreglo a las normas reguladoras del estatuto del abogado (art. 242.5 de la LEC), debiendo además la parte beneficiaria acreditar que ha satisfecho las cantidades cuyo reembolso reclama (art. 242.2 LEC). En este supuesto, la doctrina ha considerado<sup>801</sup> que las costas deberían limitarse a la parte del sueldo correspondiente a las horas empleadas en el litigio.

En cuanto al obligado al pago de la factura emitida, reiterada doctrina del

<sup>798</sup> En este sentido se manifiesta FALCÓN Y TELLA, R.: “Condena en costas, retenciones e IVA”; *Quincena Fiscal*, nº 22. 2007.

<sup>799</sup> El tipo impositivo objeto de aplicación ha sufrido diversas modificaciones desde la implantación del IVA. Durante el año 1986, rigió el tipo general, que era el del 12 por ciento. Durante los años 1987 y 1988 se aplicó el tipo del 0 por ciento para los honorarios de abogados y procuradores por servicios prestados en procesos judiciales, mientras que durante los años 1989, 1990, 1991 y 1992 se aplicó el tipo del 6 por ciento para los honorarios de abogados, procuradores y graduados sociales. A partir del año 1993 se aplicó el tipo general, que entonces era del 15 por ciento.

<sup>800</sup> En este sentido, la St. del TS de 28 de agosto de 1991 declara indebida la inclusión del IVA por la prestación de los servicios del letrado de un Ayuntamiento. También aplican el supuesto de no sujeción del art. 7.5 de la Ley 37/1992, la Consulta de 5 de junio de 1997 (Nº 1149-97) y la Consulta de 11 de diciembre de 1998 (Nº 1921-98), sobre la condena en costas de honorarios profesionales declaradas por los órganos jurisdiccionales a favor de letrados que prestan sus servicios profesionales en entidades públicas.

<sup>801</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Condena en costas, retenciones e IVA”; *cit.* al señalar que este es el criterio que se utiliza en el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y que prevalece en el Derecho comparado.

Tribunal Supremo<sup>802</sup> recoge que «...el pago del referido impuesto correspondiente a honorarios de Letrado, responde a servicios profesionales prestados por el mismo, quien resulta ser el sujeto pasivo, por lo que tiene derecho a repercutir el impuesto sobre su cliente, pero al ser éste vencedor procesal y acreedor de las costas, la obligación de su pago corre a cuenta de quien resulta condenado, tanto si se hubiera satisfecho al Abogado, quien en este caso tendría que devolver su importe, como si el cliente lo hubiera hecho, en cuyo caso el Letrado minutante, con el pago de las costas que efectúe el obligado por sentencia, se reintegrará del importe que hubiera satisfecho a la Hacienda Pública». En este sentido, los documentos presentados en el Juzgado por abogados y procuradores únicamente sirven a efectos de cuantificación o tasación de las costas, pero no constituyen una verdadera factura<sup>803</sup>.

En referencia al devengo de los servicios correspondientes y al plazo para la emisión de la factura, la Dirección General de Tributos<sup>804</sup> ha manifestado que los servicios prestados por los abogados se devengarán cuando concluya la realización de las operaciones sujetas a gravamen, sin perjuicio de la existencia de pagos anticipados; a estos efectos, la simple emisión de la minuta de honorarios no determina el devengo del IVA. En cuanto al momento en que estos servicios se terminan, será cuando se notifique la sentencia y empezará a computar el plazo de caducidad del derecho de repercusión del IVA.

Por tanto, en el ámbito de la relación profesional que existe entre el abogado y su cliente, tanto uno como otro vienen obligados a cumplir con las normas sobre tributación, y que no afecta sólo al IVA, sino también al IRPF<sup>805</sup>.

---

<sup>802</sup> St. de 12 de julio de 2000 que se remite a la Sentencia de 17 de diciembre de 1999, y en el mismo sentido, St. de 9 de mayo de 1995 que cita las de 24 de marzo de 1987 y 23 de marzo de 1994, así como la de 13 de noviembre de 1996 que a su vez recoge el contenido de las Sts. de 20 de mayo y 19 de diciembre de 1991, 23 de marzo de 1993 y 20 de marzo de 1996. Más recientemente, Sts. de 18 de septiembre de 2006 y 10 de julio de 2007.

<sup>803</sup> A estos efectos, FALCÓN Y TELLA, R.: “Condena en costas, retenciones e IVA”; *cit.* recoge que no deben confundir la factura con la minuta y documentos presentados, cualquiera que sea su denominación, a efectos de la tasación de costas, no teniendo además por qué coincidir la cuantía de estos últimos con aquella, y pudiendo incluso no existir factura (cuando se presten los servicios en el marco de una relación laboral o estatutaria), aunque exista minuta presentada en el Juzgado a efectos de cuantificar las costas.

<sup>804</sup> Resolución de 18 de junio de 1986. En la Consulta de la DGT de 30 de julio de 1998 (Nº 1397-98) se sitúa este momento en la conclusión del procedimiento.

<sup>805</sup> A este respecto hay que tener en cuenta que la Consulta de la DGT de 26 de abril de 2005 (Nº 0173-05) se ha manifestado, en cuanto al sujeto obligado a practicar retenciones en los casos de condena en costas, recordando la Consulta de fecha 8 de marzo de 2005, que determinó -modificando un criterio anterior- «que en los supuestos de condena en costas, al ser beneficiaria la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora sino una indemnización a esta última, por lo que aquella parte (la condenada) no está obligada a practicar retención sobre tales honorarios profesionales. Todo ello sin perjuicio de la obligación de practicar la correspondiente retención sobre los rendimientos que satisfaga a sus abogados y procuradores la parte vencedora. Es decir, las retenciones serán practicadas por el cliente del consultante, en la medida en que tiene la condición de obligado a retener».

### **c) Inclusión del IVA satisfecho por la parte vencedora a los abogados y procuradores.**

Tal y como ha recogido la jurisprudencia<sup>806</sup> de la Sala Primera del Tribunal Supremo, la indemnización que la parte vencedora en costas puede reclamar, no puede gravarse en principio con IVA, pero su importe se determina en función de los conceptos que se relacionan en el art. 241.1 de la LEC, ya que dispone que «...cada parte pagará los gastos y costas del proceso causados a su instancia a medida que se vayan produciendo» incluido, por tanto, el IVA que cualquier profesional exigiría a su cliente, para evitar que pueda sufrir una reclamación por este impuesto, procedente de su propio letrado y procurador, sujetos pasivos de este impuesto que han de repercutirlo, por no haber incluido ese importe en la indemnización a que tiene derecho por haber logrado vencer en el crédito por costas. Por tanto, teniendo en cuenta el art. 241.1 de la LEC, se recogen los «*honorarios de la defensa y de la representación técnica cuando sean preceptivos*».

En cuanto a la inclusión del IVA, en función de que el vencedor de las costas pueda deducirse el IVA soportado, el Tribunal Supremo<sup>807</sup> señaló que la condena en costas alcanzaba al IVA que gravara los servicios de representación y asistencia, por lo que aún cuando la parte ganadora pudiera deducirse el IVA que le hubiese sido repercutido por su abogado y procurador, podría obtener de nuevo su importe cuando la condena en costas le fuere pagada. Ahora bien, en un pronunciamiento posterior<sup>808</sup> va a incluir el importe del IVA, siempre que la parte vencedora no pudiera resarcirse del impuesto soportado. Una parte de la doctrina<sup>809</sup> se ha mostrado acorde con la inclusión del IVA con independencia de la posibilidad de su deducción, desde el momento en que la parte vencedora, al pagar los costes del proceso, no tiene opción legal a decidir si paga los honorarios incluyendo o no el IVA, y ha de pagar la totalidad de la factura. Por tanto, no tendría sentido que en la fase posterior de tasación de costas, se disocien los honorarios del IVA. Teniendo en cuenta que si bien el IVA solo constituye gasto en el sentido técnico contable para el consumidor final, pero no para el empresario o profesional con derecho a la deducción del IVA soportado, llevar a la tasación de costas esta distinción, excedería de los estrechos límites de este procedimiento que,

---

<sup>806</sup> Aunque la Sala Tercera del Tribunal Supremo sigue otro criterio, al tratarse de una cuestión planteada en el orden civil, hay que aplicar la jurisprudencia de la Sala Primera -St. del Juzgado Mercantil nº 1 de Bilbao de fecha 27 de junio de 2006-. A favor de la inclusión del IVA se manifiesta igualmente la St. del TS de 20 de septiembre de 2006 y de la Audiencia Provincial de Barcelona de 29 de junio de 2007.

<sup>807</sup> St. de 12 de julio de 2000.

<sup>808</sup> St. de 18 de septiembre de 2006.

<sup>809</sup> AMOR PÉREZ, M.: “El IVA en la tasación de costas”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 17. 2006.

además, ha de ser resuelto mayoritariamente por juristas no expertos en Derecho impositivo<sup>810</sup>. Por el contrario, existe otra parte de la doctrina<sup>811</sup> que atiende a la naturaleza del recurso, por lo que en muchos casos resulta la deducibilidad o no del IVA facturado por abogado y procurador, como puede ocurrir en litigios entre particulares (donde se incluiría cuando un Ayuntamiento ejerce sus funciones públicas), en el ámbito social o en gran parte de los procesos penales, donde la inclusión del IVA en la tasación de costas debería ser obligatoria. Por el contrario, cuando el beneficiario fuera un empresario que actuara en el ejercicio de sus actividades empresariales, para incluir el IVA en la tasación debería exigirse la acreditación de que el mismo no ha sido deducido en todo o en parte (cuando se aplique la regla de la prorrata).

La Dirección General de Tributos no se ha manifestado sobre esta inclusión, al no resultar competente<sup>812</sup>, ya que no le correspondería hacerlo, puesto que el pronunciamiento acerca de las distintas partidas que deben integrar la tasación de costas, solo corresponde al tribunal que conoce el asunto.

#### **d) Repercusión del IVA sobre la cantidad a satisfacer por la parte condenada.**

La Dirección General de Tributos, teniendo en cuenta que el art. 78 apartado Tres, número 1º, de la Ley 37/1992 recoge que no forman parte de la base imponible las indemnizaciones que no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a dicho impuesto; ha declarado<sup>813</sup> que, las cantidades que en concepto de costas judiciales se tasan a favor de una de las partes litigantes, no tienen la consideración de contraprestación de operación alguna sujeta al IVA, puesto que la parte en favor de la cual se determina la percepción de dichos importes no efectúa ninguna entrega de bienes o prestación de servicios en favor de la parte condenada al pago de las citadas costas judiciales. La jurisprudencia<sup>814</sup> se manifiesta igualmente respecto a la no repercusión.

Por consiguiente, las cantidades que en concepto de costas judiciales se tasan en favor de una de las partes en un proceso judicial, tienen para dicha parte el carácter de indemnización, y no constituyen, por tanto, la

---

<sup>810</sup> La Dirección General de Tributos ha recogido esta jurisprudencia en su Contestación de 4 de marzo de 2004 (Nº 0500-04).

<sup>811</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Condena en costas, retenciones e IVA”; *cit.*

<sup>812</sup> Consulta de 20 de abril de 1999 (Nº 0570-99).

<sup>813</sup> Consultas de 5 de junio de 1997 (Nº 1149-97), 3 de junio de 2003 (Nº 0726-03), 15 de julio de 2003 (Nº 0988-03) y 9 de marzo de 2005 (Nº 0100-05).

<sup>814</sup> St. de la Audiencia Provincial de Barcelona de 29 de junio de 2007.

contraprestación de operación alguna gravada por dicho impuesto realizada por la parte que las satisface en favor de la parte que las percibe; no debiendo ni pudiendo, por ello, repercutir esta última a aquella cantidad alguna en concepto de IVA con ocasión del cobro de tales cantidades.

E igualmente, no existiendo operación sujeta a tributo, no procede expedición de factura a estos efectos, sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento con el que se justifique el cobro del importe correspondiente<sup>815</sup>.

## **22.- Aplicación del IVA a los convenios de patrocinio.**

### **a) Introducción.**

Las Administraciones públicas, como cualquier otra entidad, pueden celebrar contratos y convenios de patrocinio<sup>816</sup>. Para determinar la sujeción al impuesto de los bienes entregados o recibidos en el marco de tales acuerdos, habrá que tener en cuenta si las actividades que se derivan del contrato constituyen un hecho imponible a efectos del impuesto.

### **b) Requisitos para la existencia de un hecho imponible a efectos del impuesto.**

Para que se considere una operación de este tipo sujeta a IVA, la doctrina sentada por la Dirección General de Tributos, en un primer momento, vino a determinar que, siempre que se celebrara por una entidad en el ejercicio de una actividad empresarial, de acuerdo con los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992<sup>817</sup> quedaba sujeta al IVA. Pero a partir de la Resolución de 9 de marzo de 1999,

---

<sup>815</sup> Consulta de la DGT de 28 de julio de 2006 (Nº V1617-06), contenido reproducido en la Consulta de 31 de octubre de 2006 (Nº V2172-06). La Consulta de 13 de julio de 2004 (Nº 1392-04) menciona, como documento justificativo, el justificante de pago de la tasación de costas emitido por el Secretario del Juzgado.

<sup>816</sup> La diferencia entre ambos no sólo radica en la posibilidad de efectuar operaciones sujetas al IVA, sino también en su régimen de contratación. Los contratos de publicidad se conceptúan como contratos de prestación de servicios, incluyéndose en el nº 13 del Anexo II de la Ley de Contratos del Sector Público. A estos efectos, el art. 24 de la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad, regula el contrato de patrocinio publicitario como aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador, estableciendo que se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables. Por el contrario, los convenios que se celebren con personas físicas y jurídicas pueden quedar excluidos de la aplicación de la mencionada normativa de contratación en virtud de su art. 4.

<sup>817</sup> Consulta de la DGT de 29 de abril de 1998 (Nº 0729-98), aunque la entidad que realizara la operación estuviera sujeta bajo la anterior Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, teniendo en cuenta que ni la Ley del IVA ni la mencionada Ley 30/1994 prevén, en relación con el IVA, beneficio alguno que pudiera afectar a las operaciones realizadas por las entidades a las que les resultaba de aplicación.

ha venido exigiendo la concurrencia de dos elementos: consumo gravable y onerosidad<sup>818</sup>:

1. Existe "consumo gravable" cuando la entidad patrocinadora reciba bienes o servicios en provecho propio. *A sensu contrario*, no se dará este requisito cuando la difusión de su nombre como colaboradora (por ejemplo en la publicación de una revista) a pesar de suponerle una mejora en su imagen pública y una promoción de sus actividades, no fuese la finalidad del convenio, sino la realización de aportaciones en metálico con un ánimo de liberalidad que trascienda el interés particular de dicha entidad; en la práctica, a veces no es fácil distinguir cuando se dan estas características. Precisamente la existencia de este requisito es lo que diferencia a los convenios de los contratos de patrocinio publicitario.

2. Se dará el elemento de "onerosidad" cuando exista una relación de equivalencia entre las ventajas que una empresa percibe en virtud del convenio y la aportación que entrega.

Por tanto, cuando se celebren contratos de patrocinio por el que se realizan actividades a cambio de una contraprestación, dándose los requisitos del elemento de la onerosidad, tal y como el mismo queda definido en el epígrafe correspondiente al hecho imponible, estaremos ante una operación sujeta al impuesto; en el caso de que se realice en el ámbito de una actividad empresarial, y sin perjuicio de que las prestaciones efectuadas gocen de la aplicación de alguna de las exenciones establecidas legalmente<sup>819</sup>.

Por otro lado, en caso de que no concurren estos dos elementos, las aportaciones en metálico que se perciban deberán ser consideradas como realizadas esencialmente a título gratuito, sin que el compromiso por parte de la sociedad perceptora de difundir la identidad de las empresas que las ha realizado, se pueda considerar como constitutivo de una transacción entre ambas partes, de la cual la aportación sería el precio o contravalor. A estos efectos, la Dirección General de Tributos ha entendido que un elemento

---

<sup>818</sup> La Consulta de la DGT de 18 de septiembre de 2001 (Nº 1695-01), que reproduce el contenido de la Resolución de la DGT de 9 de marzo de 1999 (relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los Convenios de colaboración en actividades de interés general, regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, BOE de 23 de marzo de 1999), trata de la sujeción al IVA de las aportaciones en metálico que una empresa percibe de otras, con las que ha suscrito convenios de patrocinio, y que son destinadas por la misma a la publicación de su revista pero donde no aparecen mensajes publicitarios. Igualmente, en la Consulta de 19 de noviembre de 1999 (Nº 2193-99), respecto a cantidades entregadas para la celebración de una Exposición Universal.

<sup>819</sup> Así, en la Consulta de la DGT de 30 de septiembre de 2004 (Nº 1837-04) se considera operación sujeta y no exenta cuando se trata de la exhibición en las prendas deportivas de la marca, logotipo o cualquier otra forma de identificación del patrocinador. También a este respecto la Consulta de la DGT de 16 de julio de 1999 (Nº 1230-99), en relación a una carrera de atletismo organizada por una asociación sin ánimo de lucro financiada con la aportación de un centro comercial.

importante para comprobar si se dan los requisitos anteriormente mencionados, se produciría cuando, mediante precio, se haga público un determinado mensaje publicitario<sup>820</sup>. En todo caso, habría que ver si concurren las circunstancias establecidas en los arts. 9 y 12 para considerar que se está produciendo un supuesto de autoconsumo, en cuyo caso la operación se encontraría sujeta al impuesto.

En el supuesto de que el que realiza el patrocinio actúe en el ejercicio de su actividad empresarial, por darse los requisitos recogidos en los arts. 4 y 5, habrá que ver si a la actividad le resulta de aplicación la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. De acuerdo con el art. 68 de la mencionada Ley, se va a definir como convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. En este artículo ya se recoge expresamente que la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios<sup>821</sup>.

Las entidades beneficiarias son las que se mencionan en el art. 16, teniendo que tener en cuenta que no será de aplicación a todas las entidades sin ánimo de lucro, sino a aquellas que, reuniendo los requisitos recogidos en el art. 3, hayan optado por la aplicación del régimen especial. En cuanto a las entidades a las que resulta de aplicación este régimen, se encuentran, entre otras, en el art. 16, el Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades locales.

Por tanto, en la celebración de convenios de colaboración con las entidades mencionadas en los arts. 2 y 16 de la Ley 49/2002, no se producirá una operación sujeta al impuesto<sup>822</sup>. Luego, cuando una Entidad local perciba una contraprestación de una entidad sin fines lucrativos, dicha operación no

---

<sup>820</sup> La necesidad de este elemento se recoge en las Consultas de la DGT de 18 de septiembre de 2001 (Nº 1695-01), respecto a una empresa que edita una revista infantil gratuita, para cuya financiación ha suscrito contratos de patrocinio con diversas entidades públicas y privadas y en la Consulta de 19 de noviembre de 1999, en relación a las cantidades entregadas en una Exposición Universal.

<sup>821</sup> Ya que dicha mención no se recogía en la anterior Ley 30/1984, aspecto que debió de ser objeto de aclaración por la Resolución de 9 de marzo de 1999, anteriormente mencionada.

<sup>822</sup> Consulta de la DGT de 16 de septiembre de 2004 (Nº 1706-04), relativa a una fundación sin ánimo de lucro a la que otras entidades públicas y privadas, mediante contraprestación, ceden espacios para la celebración de conferencias, entregas de premios o coloque su logotipo.



estará sujeta al impuesto.

Ahora bien, si dichas cantidades se perciben por una empresa pública, habrá que tener en cuenta si la operación se ha realizado en el marco del art. 25 de la Ley 49/2002, en cuyo caso no estará sujeta al impuesto, o como consecuencia de un contrato publicitario, en cuyo caso sí se producirá el gravamen correspondiente<sup>823</sup>. En todo caso, debemos tener presente que, si dichas percepciones se reciben del ente del que dependen, en función de la doctrina reciente de la Dirección General de Tributos que considera a las sociedades mercantiles locales íntegramente participadas como órgano técnico-jurídico del mismo, las cantidades entregadas no constituirían la contraprestación de una operación sujeta al IVA.

### **c) Bienes percibidos por Administraciones públicas.**

En el marco en el que se están desarrollando las actividades de las Entidades locales, que exige una mayor necesidad de recursos financieros para atender a las demandas de los ciudadanos, se está dando participación a las entidades privadas para que aporten recursos financieros con los que llevar a cabo la prestación de estos servicios. A estos efectos, la legislación está regulando las modalidades de participación a través, entre otros mecanismos, de los contratos de patrocinio. En este sentido, en Andalucía, dicha participación se regula en el Decreto 18/2006, de 24 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales de Andalucía donde se recoge la posibilidad de que los entes locales puedan aceptar la participación de iniciativas privadas en el desarrollo de fines de interés general, para una serie de actividades, y desarrollando las modalidades que dichos patrocinios pueden adoptar<sup>824</sup>, y en todo caso, remitiendo a su articulación a

---

<sup>823</sup> Consultas de la DGT de 30 de enero de 2002 (Nº 0120-02), respecto a la sujeción al impuesto de contratos publicitarios recibidos por una empresa pública para la construcción de un teatro-auditorio y Consulta de 30 de abril de 2004 (Nº 1140-04), relativa a las prestaciones de servicios realizadas por una empresa participada íntegramente por una Diputación Provincial.

<sup>824</sup> A este respecto, en el mencionado Decreto se recogen los siguientes artículos:

#### Artículo 29.

*«Aceptación de Patrocinios.*

*1. Las Entidades Locales podrán aceptar Patrocinios con el fin de promover la participación de iniciativas privadas en el desarrollo de fines de interés general, en los términos que establezca la correspondiente Ordenanza de Patrocinio.*

*2. Los Patrocinios podrán utilizarse para las siguientes actividades:*

- a) Deportivas, culturales, educativas, turísticas, de festejos o cualquier otra de interés social.*
- b) Restauración y mantenimiento de bienes de carácter histórico, artístico o cultural.*

*3. Los Patrocinios no podrán generar situaciones de privilegio o preferencia respecto a la actividad municipal ni relación laboral entre las Entidades Locales y las personas que intervengan en ellos. No se utilizarán en ningún caso como criterio de valoración en la adjudicación de licitaciones futuras».*

#### Artículo 30.

*«Formas de Patrocinio.*

través de la respectiva ordenanza local reguladora.

## **II. OPERACIONES EXENTAS.**

### **A) REFERENCIA A LAS EXENCIONES EN GENERAL.**

#### **1.- Introducción.**

A lo largo del presente epígrafe, nos vamos a centrar en el estudio de las exenciones que más directamente inciden en las actividades de las Entidades locales, bien porque pueden afectar a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por las mismas, o porque éstas pueden ser destinatarias de dichas operaciones<sup>825</sup>.

El régimen jurídico de las exenciones, entendidas como un beneficio para el sujeto pasivo, presenta una serie de peculiaridades en el ámbito del IVA. Normalmente, cuando la ley reguladora de un tributo lleva a cabo la enumeración de los supuestos de exención, viene a determinar que la operación queda sujeta al impuesto, por ser encuadrable dentro de su hecho imponible, pero que, y esto es lo importante, el legislador considera conveniente que quede exonerado de tributación, al configurarse como un supuesto de exención<sup>826</sup>. Por tanto, se trata de un beneficio para el sujeto pasivo. Sin embargo, en el IVA esta situación no se produce respecto a las exenciones en operaciones interiores, ya que el beneficiario de la exención no va a ser el sujeto pasivo, sino el adquirente de los bienes y servicios sujetos a gravamen y exentos, en cuanto van a recibir los mismos sin que se les repercuta ninguna cuota en concepto de IVA. El sujeto pasivo, en tanto que no podrá deducirse las cuotas soportadas, será realmente el que soporte el pago

---

*Las formas de Patrocinio podrán ser:*

- a) Aportaciones económicas, contribuyendo a los gastos de la actividad patrocinada.*
- b) Aportación de material necesario para la actividad.*
- c) Cesiones de bienes muebles o inmuebles».*

<sup>825</sup> Esto significa que dado que en su posición de sujeto repercutido vendría obligado a soportar el IVA, cuando la operación de que se trate esté sujeta pero exenta de IVA, no viene obligado a soportar el impuesto. Así ocurre cuando es el destinatario de prestaciones de servicios realizadas por entidades o establecimientos de carácter social; en estos supuestos la operación quedará sujeta pero exenta del tributo, y por tanto la Entidad local no deberá soportar su repercusión, recogiendo en el apartado 3 del art. 20 de la Ley 37/1992 que se consideran como tales entidades de carácter social cuando cumplan una serie de requisitos, siendo el primero de ellos el carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. En todo caso, la condición de la calificación de establecimiento de carácter social deberá ser otorgado por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal Tributaria (art. 6 del actual Reglamento IVA).

<sup>826</sup> Así lo manifiestan J. M. PÉREZ LARA y C. MARTÍN PASCUAL: "Capítulo II Operaciones no sujetas" en *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*; Editorial Comares, Granada. 2001.

del impuesto.

## **2.- Distinción entre exenciones limitadas y exenciones plenas.**

En primer lugar, tenemos que definir si las exenciones que se recogen en la Ley 37/1992 son limitadas o plenas. Se consideran exenciones limitadas, aquellas que no otorgan el derecho a deducir las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios aplicados a la operación que se declare exenta; por lo que dichas cuotas quedan definitivamente a cargo del sujeto, como si fuera el consumidor final de dichos bienes y servicios. Así por ejemplo, un centro docente, que únicamente imparte enseñanza obligatoria, no repercutirá IVA a sus alumnos por ser actividad exenta, pero tampoco podrá recuperar (vía deducción o devolución) las cuotas por él soportadas en sus adquisiciones de bienes o servicios.

Como consecuencia de la aplicación de estas exenciones, el sujeto pasivo no repercute el IVA, por tanto, no lo recauda ni ingresa, por lo que la doctrina ha señalado que se puede producir el efecto “recuperación”<sup>827</sup>, que se traduce en que, al no recuperar el impuesto soportado, tratará de hacerlo mediante su incorporación a los costes de sus productos o de sus servicios, mediante el incremento del precio de los mismos. En la práctica, esto supone que la exención concedida en una fase de distribución, se anula en la siguiente fase ya sujeta, en la que se repercute el IVA sobre una base incrementada en el propio IVA exento, lo que se conoce como efecto de “piramidación” del gravamen. Únicamente no se producirá este efecto, cuando la exención se da en la última fase del proceso, cuando se produzca la adquisición por el consumidor final del bien o servicio.

Por el contrario, se consideran exenciones plenas aquellas que sí otorgan el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones, no obstante estar exenta la entrega de bienes o prestaciones de servicios a los que se incorporaron o aplicaron aquellas adquisiciones. Por ejemplo, una empresa exportadora, cuyas ventas están exentas de IVA, y que puede recuperar el IVA soportado en sus adquisiciones, vía devolución del impuesto. En este supuesto, el beneficiario de la exención es tanto el sujeto pasivo del impuesto, en cuanto obtiene a través de la correspondiente devolución el IVA soportado en sus adquisiciones, como el consumidor final o adquirente de los bienes, que los recibe sin abonar el impuesto.

Esta distinción es consecuencia de lo dispuesto en el art. 94 de la Ley 37/1992, en virtud del cual, los sujetos pasivos sólo podrán deducir las cuotas del IVA soportadas en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por

---

<sup>827</sup> Así lo señala ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: *Manual del IVA*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados; Madrid. 1986 (pág. 147).

el sujeto pasivo en la realización de una serie de operaciones determinadas que se especifican. Entre estas operaciones figuran las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas, las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los arts. 21, 22, 23, 24 y 25 de la Ley 37/1992, o determinadas operaciones financieras cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad. Pues bien, entre las exenciones en operaciones interiores, que son las que más directamente afectan a las Entidades locales, nos encontramos ante exenciones limitadas, ya que el sujeto no puede recuperar el IVA que en su día satisfizo en la adquisición de bienes o prestación de servicios.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que no existen exenciones subjetivas<sup>828</sup>, aunque para la aplicación de determinadas exenciones se exija la realización de la actividad por determinados sujetos (entidades de Derecho público o de carácter social). Ahora bien, si cualquiera de esos sujetos realiza además operaciones no exentas, estará obligado a repercutir el IVA por la realización de esas operaciones.

Con carácter introductorio hemos de tener en cuenta, tal y como se recoge en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, que el establecimiento de exenciones en el IVA constituye un factor perturbador del funcionamiento del tributo y de sus efectos en el sistema económico general; no obstante, la Sexta Directiva primero, y la Directiva 2006/112/CE después, han considerado conveniente el establecimiento de una lista común de exenciones a incorporar en la legislación interna de los Estados miembros<sup>829</sup>; estas exenciones responden a consideraciones sociales (protección de la infancia y de la juventud, asistencia social...), de carácter técnico (entidades cuyos miembros efectúen exclusivamente operaciones exentas del impuesto) o devienen del carácter peculiar de los bienes inmuebles y las especialidades de su tráfico jurídico.

---

<sup>828</sup> Seguimos en este punto a ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: *Manual del IVA*; Edición de 1996, *cit.*

<sup>829</sup> A fin de conseguir, como se recoge en el Considerando 35 de la Directiva 2006/112/CE, que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros.

## **B) SUPUESTOS DE EXENCIONES APLICABLES A LAS ENTIDADES LOCALES.**

### **1.- Supuestos de exención en prestaciones de servicios por operaciones interiores.**

#### **a) Introducción.**

Respecto a la aplicación de las exenciones a las Entidades locales, no van a ser objeto de estudio una serie de exenciones<sup>830</sup> que se relacionan en los arts. 132 a 136 de la Directiva 2006/112/CE y en el art. 20 de la Ley 37/1992, y que en principio no entran dentro del ámbito de las competencias locales (al no mencionarse en los arts. 25 y 26 de la LRBRL respecto del municipio y art. 36 del mencionado texto legal respecto de la provincia) pero que, en el caso de que dentro del principio de colaboración con otras Administraciones públicas pudieran llevarse a cabo por los entes locales, se trataría de operaciones exentas a tenor de la legislación vigente.

También hemos de tener en cuenta la posibilidad de que, junto con las operaciones que se van a considerar exentas, se realicen otras, en las que nos podemos plantear la sujeción al IVA. A este respecto, en algunos de los supuestos que mencionaremos, la propia Ley ha decidido la extensión o no de la exención en concepto de IVA. Para cuando no se establezca ninguna previsión al respecto, deberemos aplicar la doctrina de las prestaciones principales y accesorias, al objeto de determinar si se le aplica igualmente la exención.

#### **b) Regulación de las exenciones según la Directiva Comunitaria.**

### **1. Supuestos de exenciones recogidos en la normativa comunitaria sobre IVA.**

La Directiva 2006/112/CE va a regular en sus Capítulos 2 a 9 del Título IX las exenciones; nos vamos a centrar en el Capítulo 2 “Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general” y en el Capítulo III “Exenciones relativas a otras actividades”<sup>831</sup>.

---

<sup>830</sup> Y que son las siguientes:

- Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas por los servicios públicos postales (nº 1 art. 20. Uno).
- Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por Entidades de Derecho público o por Entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados (nº 2 art. 20.Uno).
- Las entregas de sangre, plasma sanguíneo y demás fluidos, tejidos y otros elementos del cuerpo humano efectuadas para fines médicos o de investigación o para su procesamiento con idénticos fines (nº 4 art. 20.Uno).

<sup>831</sup> El art. 13 de la Sexta Directiva IVA recogía las exenciones en el interior del país, divididas entre las

Los arts. 132 y 135 de la Directiva 2006/112/CE mencionan los supuestos de exención que deben ser tenidos en cuenta por los Estados miembros en relación a las prestaciones de servicios, si bien el art. 131 del texto citado remite la aplicación de las mismas a las condiciones que los Estados establezcan, las cuales deben ir dirigidas a garantizar su aplicación correcta y sencilla y a evitar todo posible fraude, evasión o abuso. En cuanto a las exenciones que dichos artículos recogen relacionadas con la prestación de servicios, podemos destacar tres grandes grupos:

- a) Las que se describen objetivamente, con independencia de la naturaleza del prestador o del destinatario. En este grupo podemos destacar la impartición de clases a título particular (letra j) y las cesiones de personal por Instituciones religiosas o filosóficas (letra k) del art. 132.
- b) Las que el art. 132 exige, para la aplicación de la exención, que se lleven a cabo por entidades de Derecho Público o por otros organismos “cualificados”, bien por tener las condiciones sociales comparables a los de estos (servicios de hospitalización y asistencia sanitaria –letra b- y educación de la infancia o de la juventud, enseñanza escolar o universitaria y la formación o reciclaje profesional –letra i-), carácter social (asistencia social –letra g- y protección de la infancia y de la juventud –letra h-), organismos sin fin lucrativo (servicios relacionados con la práctica del deporte o la educación física –letra m-) y organismos culturales (prestación de servicios culturales -letra n-), aunque la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha extendido la posibilidad de aplicar la exención cuando estos servicios sean prestados por personas físicas. Además, el art. 133 de la Directiva 2006/112/CE, recoge la posibilidad de que los Estados miembros subordinen la concesión del otorgamiento de las exenciones al cumplimiento de una o varias de las condiciones que se recogen en el mencionado artículo, y que serán objeto de estudio en un epígrafe posterior.
- c) Las que exigen que el destinatario de la prestación sea una persona física, como es la asistencia en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias (letra c del art. 132 de la Directiva 2006/112/CE).

En cuanto al desarrollo de cada una de estas exenciones, serán objeto de estudio conforme se exponga la transposición que se ha realizado en nuestro Derecho interno.

---

exenciones en favor de ciertas actividades de interés general (letra A) y otras exenciones (letra B); añadiendo la letra C los supuestos en que se permitía a los Estados miembros, que podían conceder a los sujetos pasivos el derecho de optar por la tributación respecto de algunas de dichas situaciones en principio exentas.

Además, hemos de tener en cuenta que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha determinado que las exenciones contempladas en el anterior art. 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos de Derecho Comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA<sup>832</sup>. Los términos empleados para designar las mencionadas exenciones se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo<sup>833</sup>. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA<sup>834</sup>. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado art. 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos<sup>835</sup>.

## **2. Requisitos subjetivos del prestador a tenor de la Directiva Comunitaria y de la jurisprudencia comunitaria.**

El art. 133 de la Directiva 2006/112/CE recoge la posibilidad de que los Estados condicionen, caso por caso, la concesión a organismos que no sean de Derecho público en los supuestos de las exenciones enunciadas en las letras b), g), h), i), l), m) y n) del apartado 1 del art. 132 (es decir, la realización de actividades relacionadas con la hospitalización y asistencia sanitaria, asistencia social, protección de la infancia y de la juventud, práctica del deporte o de la educación física o determinadas prestaciones de servicios culturales), al cumplimiento de una o varias de las condiciones que se recogen en el mencionado artículo<sup>836</sup>, y que están relacionadas con tener o no una finalidad

---

<sup>832</sup> La St. de 14 de junio de 2007 recoge a este respecto las Sts. de 25 de febrero de 1999, Asunto C-349/96, de 8 de marzo de 2001, *Skandia*, Asunto C-240/99, y de 1 de diciembre de 2005, Asunto C-394/04 *Ygeia*.

<sup>833</sup> Sts. de 20 de junio de 2002, *Comisión/Alemania*, C-287/00, y de 20 de noviembre de 2003, *Taksatorringen*, C-8/01.

<sup>834</sup> Sts. de 6 de noviembre de 2003, *Dornier*, C-45/01; de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest Associates y Montecello*, C-498/03, y de 8 de junio de 2006, *L.u.P.*, C-106/05.

<sup>835</sup> St. de 18 de noviembre de 2004, *Temco Europe*, C-284/03, y, en materia de enseñanza universitaria, la St. de 20 de junio de 2002, *Comisión/Alemania*, antes citada.

<sup>836</sup> Las condiciones que se mencionan son las siguientes:

«- los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;  
- deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

lucrativa, que las personas encargadas de la gestión no tengan interés en la explotación y que los Estados miembros puedan intervenir en el establecimiento de los precios (precios homologados).

Ahora bien, dado que la aplicación de las exenciones debe producirse de forma correcta y para evitar posibles fraudes o abusos, en el propio precepto se recoge que, en todo caso, la aplicación de estas exenciones no puede provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA; de ahí que, por tanto, no pueden beneficiarse de la aplicación de la exención, en aplicación del art. 134 de la Directiva 2006/112/CE, cuando las prestaciones de servicios y las entregas de bienes no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas, o estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>837</sup> ha considerado que la determinación y límites impuestos por los Estados miembros para disfrutar de las exenciones recogidas en el art. 13 de la Sexta Directiva, debían respetar el principio de neutralidad fiscal. Este principio se opone a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA; de manera que dichas mercancías o prestaciones de servicios deben ser gravadas con un tipo impositivo uniforme<sup>838</sup>.

Para valorar si los productos o los servicios son similares carecen, en principio, de importancia, tanto la identidad del productor como la del prestador de servicios, así como la forma jurídica mediante la cual estos ejercen sus actividades.

Es más, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>839</sup>, a partir de la denominada *Sentencia Gregg* ha recogido que los términos “establecimiento” y “organismo” que se mencionan respectivamente

---

*- deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido».*

<sup>837</sup> St. de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, *Finanzamt Gladbeck y Edith Linneweber* (Asunto C-453/02) y *Finanzamt Herne-West y Savvas Akritidis* (Asunto C-462/02).

<sup>838</sup> Esta preocupación subyace en el propio texto de la Directiva 2006/112/CE, en cuyo considerando 7º se recoge que «el régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución».

<sup>839</sup> St. de 7 de septiembre de 1999, *Gregg* (Asunto C-216/97).



en las letras b) y g) del art. 13.A de la Sexta Directiva (actual art. 132 de la Directiva 2006/112/CE), son lo suficientemente amplios para incluir también a las personas físicas. A partir de esta Sentencia, el Tribunal de Luxemburgo abandona su anterior jurisprudencia<sup>840</sup> según la cual, el derecho a las exenciones previstas en el art. 13.A apartado 1 de la Sexta Directiva, quedaba reservado exclusivamente a las personas jurídicas.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha ido interpretando estos requisitos, considerando que no debe darse una interpretación particularmente restrictiva al concepto de “organismos de carácter social”. En concreto, en cuanto al primero de los requisitos mencionados, el de inexistencia de fin lucrativo, para el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>841</sup>, en la apreciación de si un organismo actúa “sin fin lucrativo” debe tenerse en cuenta la totalidad de las operaciones realizadas por el mismo y el objetivo perseguido; de forma que no debe aspirar a obtener beneficios para sus socios, lo que por otra parte, se considera contrario a la finalidad de cualquier empresa mercantil. En todo caso, corresponderá a las autoridades nacionales, en función de las disposiciones estatutarias del organismo y de las circunstancias concretas del caso, determinar si el mismo cumple con las exigencias para ser considerado un organismo “sin fin lucrativo”.

Además, no es óbice para que tenga tal consideración, el hecho de que obtenga beneficios o los genere sistemáticamente; el elemento clave para determinar que no tenga fin lucrativo, es que estos beneficios no se distribuyan entre los socios en concepto de ganancia. Por tanto, nada impide que un ejercicio se cierre con saldo positivo, es más, esto sería incluso necesario para crear reservas con objeto de sufragar el mantenimiento y las mejoras futuras en sus instalaciones.

## **c) Regulación de las exenciones en la normativa española sobre IVA.**

### **1. Consideraciones generales.**

Los arts. 132 a 135 de la Directiva 2006/112/CE se encuentran actualmente transpuestos a nuestro ordenamiento jurídico interno a través del art. 20 de la Ley actual del IVA, que comprende las exenciones aplicables en las operaciones interiores sujetas a dicho impuesto; mientras que en el art. 22 se regulan las exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones. Estas exenciones se justifican por razones sociales o culturales, o bien para evitar supuestos de doble tributación.

---

<sup>840</sup> Recogida en la Sentencia de 11 de agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen* (Asunto C-453/93).

<sup>841</sup> St. de 21 de marzo de 2002, *Kennemer Golf*, Asunto C-174/00, donde interpreta la exención recogida en el art. 13. A, apartado 1, letra m).

En estas exenciones podemos distinguir cuatro grandes grupos:

- a) Las que se describen objetivamente, con independencia de la naturaleza del prestador o del destinatario. En este grupo podemos destacar las cesiones de personal por entidades religiosas (nº 11 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992).
- b) Las que exigen para la aplicación de la exención, que se lleven a cabo por entidades de Derecho Público o por otras entidades o establecimientos privados, bien en régimen de precios autorizados, de carácter social, deportivo o entidad privada autorizada para el ejercicio de las actividades que se relacionan. Las características que se exigen a estas entidades serán objeto de estudio posteriormente.
- c) Las que exigen para la aplicación de la exención que sean realizadas por una persona física, como son las clases prestadas a título particular (nº 10 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992) o la realización de los servicios profesionales que se mencionan en el nº 26 del art. 20.Uno.
- d) Las que exigen que el destinatario de la prestación sea una persona física, como es la asistencia en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias (nº 3 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992) o la práctica del deporte o la educación física (nº 13 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992).

Por otro lado, hay que tener presente que en la prestación de algunas de estas actividades, en el caso de que concurrieran los requisitos exigidos por el art. 7.8 de la Ley 37/1992, estaríamos ante supuestos de no sujeción propiamente dichos y no ante supuestos de exención.

## **2. Requisitos subjetivos del prestador según nuestro ordenamiento jurídico.**

Como hemos visto anteriormente, en la transposición de los arts. 132 a 135 de la Directiva 2006/112/CE a nuestro ordenamiento jurídico, se ha exigido para la aplicación de determinadas exenciones recogidas en la normativa del IVA, que el prestador sea una entidad de Derecho público (por tanto, siempre gozarán de la aplicación de las exenciones las Entidades locales pero no sus sociedades mercantiles) u otra serie de organismos que cumplan unas determinadas características, o bien que los prestadores disfruten de una determinada titulación de acuerdo con el ordenamiento vigente.

En cuanto a los organismos cuyas actividades quedan exentas del impuesto, son los siguientes:

- a) Entidad o establecimiento privado en régimen de precios autorizados,

para la prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria (nº 2 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992).

- b) Entidad o establecimiento privado, que además detenten carácter social (asistencia social -nº 8 del art. 20.Uno- o actividades culturales relacionadas en el nº 14 del art. 20.Uno).
- c) Entidad o establecimiento privado de carácter deportivo (práctica del deporte o de la educación física -nº 13 del art. 20.Uno-).
- d) Entidad privada autorizada para el ejercicio de las siguientes actividades: educación de la infancia y de la juventud, guarda y custodia de niños y demás supuestos recogidos en el nº 9 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992.

En cuanto a los supuestos en que se exige una determinada titulación, nos encontramos el supuesto de la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios (nº 3 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992), condición que debe estar reconocida por el ordenamiento jurídico, y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración.

## **2.1 Carácter de entidad o establecimiento privado de carácter social.**

En la primitiva Ley del IVA, Ley 30/1985, el nº 2 de su art. 8 recogía los requisitos para gozar de la consideración de entidades o establecimientos de carácter social<sup>842</sup>, y de acuerdo con lo establecido por la Sexta Directiva, debía carecer de finalidad lucrativa y las personas responsables de la gestión y administración (patronos o representantes legales) tenían que desempeñar su función de forma gratuita, y no ser beneficiarios de los resultados económicos de la explotación. Nuestra legislación interna además, añadía, en cuanto a sus socios, que no podían ser destinatarios principales de las operaciones exentas, salvo que se tratase de actividades relacionadas con la prestación de asistencia social relativas a la protección de la infancia y de la juventud.

Con posteridad, el apartado Tres del art. 20 de la Ley 37/1992, vino a establecer los requisitos exigidos para gozar de la consideración de entidades

---

<sup>842</sup> Estos requisitos eran:

*«1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*

*2.º Los cargos de patronos o representantes legales deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*

*3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado 1, apartado 8 de este artículo».*

o establecimientos de carácter social<sup>843</sup>, con una serie de modificaciones respecto al contenido del art. 8.2 de la Ley 30/1985: inclusión de los presidentes dentro de los órganos a los que se les exige el cumplimiento de su función de forma gratuita, y en cuanto a la posibilidad de que los miembros puedan ser destinatarios principales de las operaciones exentas, se añade, además del supuesto de que se trate de actividades relacionadas con la prestación de asistencia social relativas a la protección de la infancia y de la juventud, las relacionadas con la práctica del deporte.

En cuanto a la ausencia de finalidad lucrativa, debe de interpretarse tal y como ha recogido el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en el sentido de que su objetivo no sea la obtención de ganancias para repartir entre sus socios. Esto significa que, aunque formalmente adoptara alguna de las formas de las sociedades mercantiles, habrá que estar a sus disposiciones estatutarias para ver si se cumple este requisito<sup>844</sup>.

Respecto de las cooperativas, dependerá del carácter de las mismas para poder determinar la posibilidad de aplicación de la exención, ya que no puede presumirse la ausencia de fin lucrativo en las operaciones realizadas por una entidad que actúa bajo la forma jurídica de cooperativa<sup>845</sup>.

---

<sup>843</sup> Estos requisitos son:

*«1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*

*2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*

*3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.*

*Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8.º y 13.º de este artículo.*

*Las entidades o establecimientos de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de su condición en la forma que reglamentariamente se determine.*

*La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo dispuesto en esta Ley, fundamentan la exención».*

<sup>844</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 26 de septiembre de 2005 (Nº V1877-05) recoge la aplicación de la exención respecto a una sociedad anónima que lleva a cabo la organización de actividades culturales, donde el cargo de administrador se desempeña de forma gratuita y su política es la de no repartir dividendos a los accionistas. Se acoge así la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea recogida en su St. de 21 de marzo de 2002, *Kennemer Golf*, Asunto C-174/00.

<sup>845</sup> A estos efectos se puede distinguir el diferente tratamiento según que se trate de una cooperativa de trabajo asociado o de una cooperativa de carácter no lucrativo. La Consulta de la DGT de 12 de febrero de 2003, respecto a la prestación de actividades por una cooperativa de trabajo asociado, tras establecer el carácter de empresario de la misma a efectos de la Ley del IVA, recoge que *«en relación con el requisito de carencia de fin lucrativo, éste no puede depender de la situación concreta de la cuenta de resultados de la cooperativa de forma que quedara su actividad exenta cuando no los tuviera y no exenta cuando hubiera beneficio, máxime cuando, dado que en una cooperativa de trabajo asociado bastaría incrementar las retribuciones de los socios para evitar la aparición de resultados positivos, pudiendo obtener o rechazar la exención de forma arbitraria. Estas cooperativas, al distribuir la totalidad de sus ingresos entre sus socios de trabajo ponen de manifiesto la existencia de un fin lucrativo en su actividad, siendo dicho fin manifiesto en sus socios y, a través de ellos, también en la entidad cooperativa que los*

Por otro lado, el art. 20.Uno.Tres exige que las entidades o establecimientos de carácter social tienen que solicitar el reconocimiento de tal condición en la forma que reglamentariamente se determine; recogiendo el art. 6 del Reglamento del IVA<sup>846</sup>, que dicho certificado debe solicitarse ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

---

*reúne*». El criterio de no aplicación de las exenciones a las sociedades cooperativas se recoge también en las Consultas de la DGT de 11 de noviembre de 2002 (Nº 1710-02) y 14 de septiembre de 2005 (Nº V1753-05).

En este mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 7 de febrero de 2001, relativa también a cooperativas de trabajo asociado, que recoge además, la doctrina del mismo Tribunal de fecha 8 de octubre de 1998, 10 de febrero y 4 de julio de 2000 y 8 de mayo de 2002.

Asimismo, el Tribunal Supremo, en su St. de 23 de septiembre de 2002, viene a declarar que la cooperativa de trabajo asociado a la que se refiere la Sentencia, no tiene el carácter de entidad privada de carácter social.

Respecto a las cooperativas sin ánimo de lucro, la Disposición Adicional Primera de la Ley 27/1999, de 16 de julio de Cooperativas, dispone que *«podrán ser calificadas como sociedades cooperativas sin ánimo de lucro las que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública, así como las que realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social y en sus Estatutos recojan expresamente:*

*Que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios.*

*Las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero sin perjuicio de la posible actualización de las mismas.*

*El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones.*

*Las retribuciones de los socios trabajadores o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150 por 100 de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector».*

En todo caso, tal y como se señala en la Consulta de la DGT de 12 de febrero de 2003 (Nº 0176-03), el hecho de que una cooperativa tenga la calificación de entidad sin ánimo de lucro conforme a su legislación específica (que puede venir determinada por la legislación autonómica correspondiente) no significa que tenga la consideración de entidad o establecimiento de carácter social a efectos del IVA, pues para obtener dicha calificación deberán reunirse el resto de los requisitos contenidos en el art. 20, apartado Tres de la Ley 37/1992 y, en particular, el que los beneficios eventualmente obtenidos se destinen al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza a las realizadas por la cooperativa, y que dicha circunstancia esté recogida en los estatutos.

<sup>846</sup> El artículo mencionado recoge: *«Las entidades o establecimientos privados de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.*

*El reconocimiento del carácter social surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud.*

*La eficacia de dicho reconocimiento quedará, además, condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, hayan fundamentado el reconocimiento del carácter social de las entidades o establecimientos».*

en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal, y queda condicionado a la subsistencia de los requisitos que fundamentaran dicho reconocimiento.

En cuanto a los recursos financieros que pueden recibir las entidades y establecimientos de carácter social y su tratamiento a efectos de IVA, hay que tener en cuenta que pueden proceder de subvenciones dadas por Administraciones públicas. A estos efectos, hay que distinguir:

- a) En el caso de tratarse de subvenciones directamente vinculadas al precio de operaciones que efectúe dicha entidad (por establecerse 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), las mismas se incluirán en el concepto de contraprestación de dichas operaciones, de acuerdo con lo establecido en el art. 78, apartado Dos, número 3<sup>o</sup> de la Ley del IVA.
- b) En el supuesto de que dichas subvenciones no tengan la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, tras la modificación operada en la Ley 37/1992 por la Ley 3/2006, de 29 de marzo, para adecuar la aplicación de la regla de la prorrata a la Sexta Directiva europea, las subvenciones que se perciban, a partir del 1 de enero de 2006, no se computarán ni en el numerador ni en el denominador en el cálculo del porcentaje de prorrata<sup>847</sup>.

Por otro lado, si reciben subvenciones de patrocinadores por publicidad en prendas deportivas, mediante la exhibición en las prendas deportivas de la marca, logotipo o cualquier otra forma de identificación de aquel; dichas operaciones estarían sujetas y no exentas a efectos de IVA<sup>848</sup>.

## **2.2 Entidades privadas autorizadas.**

Para la aplicación de la exención prevista en el n<sup>o</sup> 9 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992 relacionada con la prestación de actividades educativas, se exige como requisito subjetivo que las mismas sean prestadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas. A este respecto, el art. 7 del actual Reglamento del IVA, en la redacción dada por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, recoge que *«tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas a efectos de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9<sup>o</sup> de la Ley 37/1992, aquellos centros educativos cuya*

---

<sup>847</sup> Ya que con anterioridad, al resultar obligatorio aplicar la regla de prorrata a que se refiere el art. 102 de la Ley 37/1992, dichas subvenciones se computaban conforme a lo regulado en el art. 104, apartado Dos, número 2<sup>o</sup> de dicha Ley, es decir, en el denominador para el cálculo del porcentaje de prorrata.

<sup>848</sup> Consulta de la DGT de 30 de septiembre de 2004 (N<sup>o</sup> 1837-04).

*actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate».*

Ahora bien, tal y como pone de manifiesto la Dirección General de Tributos en su Resolución de 4 de marzo de 1993<sup>849</sup>, las competencias en materia educativa han sido transferidas a las Comunidades Autónomas, las cuales no siempre han recogido en su legislación dicho requisito para regular el funcionamiento del centro docente; pero este distinto tratamiento no puede provocar situaciones distintas en la aplicación de la exención en unas Comunidades o en otras; por lo que, para el supuesto de que la legislación autonómica no lo prevea, habrá que estar a que la enseñanza que se imparte esté incluida en algún plan de estudios que haya sido objeto previamente de reconocimiento o autorización, bien por la legislación de la Comunidad Autónoma o por la del Estado, en función de quien sea el órgano competente.

La Dirección General de Tributos<sup>850</sup> ha manifestado que tienen la consideración de centros educativos *«aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza».*

---

<sup>849</sup> La mencionada Resolución recogió el siguiente pronunciamiento: *«Las competencias en materia de educación han sido transferidas por el Estado a diversas Comunidades Autónomas, resultando con ello que su regulación es diferente en unas y otras Comunidades y, por tanto, también es distinto el planteamiento relativo al requisito del reconocimiento o autorización del Centro educativo en cada una de ellas. Unas Comunidades lo exigen para el regular funcionamiento del Centro, mientras que otras no lo prevén en su legislación.*

*Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa a estas exenciones debe interpretarse de forma que no resulten soluciones distintas en unos casos que en otros, al objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a los principios armonizadores del mismo.*

*En este sentido, debe considerarse que el requisito del previo reconocimiento o autorización del Centro de enseñanza sólo puede condicionar la exención de los servicios prestados por el mismo cuando dicho Centro radique en una Comunidad Autónoma cuya legislación aplicable exija el previo cumplimiento del mencionado requisito.*

*En aquellas otras cuya legislación no lo exija, el problema debe resolverse en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por el Centro en cuestión, de forma que dicho Centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable».*

<sup>850</sup> Criterio reiterado en numerosas Consultas de la Dirección General de Tributos, entre otras Consulta de 17 de febrero de 1997 (Nº 0294-97).

### **3. Estudio de los supuestos regulados en nuestra legislación en relación con las prestaciones de servicios.**

#### **3.1. Asistencia por profesionales médicos o sanitarios.**

##### **3.1.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.**

El art. 132 recoge, entre las exenciones que deben regular los Estados miembros, en su letra c) a «*la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate*».

##### **3.1.2 Regulación en la Ley 30/1985.**

La Ley 30/1985, en su art. 8.1.3 recogía la exención respecto a la asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el ordenamiento jurídico, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realice la prestación del servicio.

El Reglamento 2028/1985 extiende el ámbito de aplicación de la exención, en su art. 13.1.3 a las actividades mencionadas incluso cuando las mismas se efectuaran en establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria, y además a las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

##### **3.1.3 Regulación en la Ley 37/1992.**

El art. 20.Uno.3 de la actual Ley del IVA recoge el contenido de la Ley 30/1985<sup>851</sup>, extendiendo el ámbito de aplicación a las actividades prestadas por psicólogos, logopedas y ópticos. Por tanto, para la aplicación de la mencionada exención, la Dirección General de Tributos<sup>852</sup> exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Que se presten directamente a personas físicas.
- b) Que se presten por profesionales que tengan la condición de médicos o

---

<sup>851</sup> El art. 20.Uno.3 de la Ley 37/1992 recoge la exención respecto de: «*La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios. A efectos de este impuesto tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los psicólogos, logopedas y ópticos, diplomados en centros oficiales o reconocidos por la Administración. La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas*».

<sup>852</sup> Consulta de 14 de febrero de 2006 (Nº V0274-06).



sanitarios de acuerdo con el ordenamiento jurídico, con independencia de que dicho profesional actúe a través de una entidad mercantil y ésta a su vez facture al destinatario del servicio. Por tanto, esta exención no resultará de aplicación cuando las actividades se presten por quiroprácticos, osteópatas u otras profesiones parasanitarias, dado que no son profesionales médicos o sanitarios conforme al ordenamiento jurídico vigente.

- c) En cuanto a la naturaleza de los servicios que se prestan, tienen que ser prestaciones de asistencia médica, quirúrgica o sanitaria relativas al diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades<sup>853</sup>.

Por tanto, cuando una Entidad local lleve a cabo la contratación de alguno de estos profesionales, habrá que tener en cuenta si la actividad que han de realizar se encuentra dentro de las enumeradas anteriormente, al objeto de aplicación de la exención estudiada. La prestación de servicios de asistencia sanitaria, cuando no se den los requisitos exigidos por el art. 20.Uno.3 de la Ley 37/1992, tributarán al tipo reducido del 7 por ciento (art. 91.Uno.2.11 de la actual Ley del IVA); ahora bien, si se presta por quien no tiene la condición de profesional médico o sanitario conforme al ordenamiento jurídico vigente, dichos servicios tributarán al tipo general del 16 por ciento.

### **3.2 Prestaciones realizadas a los miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas.**

En el art. 20.Uno.6 de la Ley 37/1992 se establece la posibilidad de aplicar una exención respecto a las prestaciones que una agrupación realice para sus miembros<sup>854</sup>, cuando se den una serie de requisitos y se haya obtenido el

---

<sup>853</sup> La DGT, en Consulta de 21 de octubre de 1997 (Nº 2149-97) respecto a la contratación por un Ayuntamiento de servicios de psicología infantil, recoge la definición de estos términos como:

*«a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.*

*b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.*

*c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades».*

<sup>854</sup> Dicho artículo tiene el siguiente contenido: «Los servicios prestados directamente a sus miembros por uniones, agrupaciones o entidades autónomas, incluidas las Agrupaciones de Interés Económico: constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando concurren las siguientes condiciones:

*a) Que tales servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.*

*b) Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común.*

*c) Que se reconozca previamente el derecho de los sujetos pasivos a la exención en la forma que se determine reglamentariamente.*

*Se entenderá a estos efectos que los miembros de una entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el*

reconocimiento para la aplicación de la exención por la Administración tributaria<sup>855</sup>. Por tanto, en los supuestos de Consorcios sin ánimo de lucro del que formen parte las Entidades locales, puede resultar de aplicación esta exención<sup>856</sup>. En todo caso opera como límite que los miembros no pueden realizar operaciones gravadas en un porcentaje superior al 10 por ciento de las totales que presten.

La posibilidad de aplicar esta exención se recoge en la letra f) del art. 132 de la Directiva 2006/112/CE, aunque sometida a la condición de que no sea susceptible de provocar distorsiones en la competencia (contenido que se reproduce en la letra f) del art. 13.A) de la Sexta Directiva y el art. 8.1.6 de la Ley 30/1985).

### 3.3 Asistencia social.

#### 3.3.1 Definición.

La asistencia social ha sido definida en el Informe de 23 de junio de 1995 de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales,<sup>857</sup> como *«el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social»*.

En consecuencia con lo indicado en dicho informe, tal y como se recoge en la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos<sup>858</sup>, no pueden ser

---

*impuesto no exceda del 10 por 100 del total de las realizadas.  
La exención no alcanza a los servicios prestados por sociedades mercantiles».*

<sup>855</sup> El art. 5 del Reglamento del desarrollo de la Ley del IVA recoge que: *«El reconocimiento del derecho de los sujetos pasivos a la aplicación de las exenciones a que se refieren los números 6.º y 12.º del apartado uno del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, se efectuará por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo, previa solicitud del interesado. El reconocimiento del derecho a que se refiere el párrafo anterior, surtirá efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud. La eficacia de dicho reconocimiento quedará además condicionada a la subsistencia de los requisitos que, según lo dispuesto en la normativa del Impuesto, fundamentan la exención»*.

<sup>856</sup> Consulta de la DGT de 27 de febrero de 1998, respecto a un Consorcio sin ánimo de lucro constituido entre un Ayuntamiento y una cooperativa ganadera.

<sup>857</sup> Informe emitido a solicitud de la Dirección General de Tributos, y en base a la normativa estatal y autonómica sobre la materia y a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

<sup>858</sup> Consulta de la DGT de 20 de octubre de 1997 (Nº 2148-97) referente a los servicios y demás operaciones consistentes en el apoyo, coordinación e información a profesionales y entidades dedicadas a

calificados propiamente como servicios de asistencia social a efectos del IVA «*los servicios de consulta y asesoramiento sobre recursos sociales privados y públicos, los servicios de redacción de programas y proyectos y los servicios de tramitación de documentos, autorizaciones administrativas y otras actividades relacionadas con servicios sociales, dado que, si bien tales servicios pueden ser utilizados para la ulterior prestación de servicios de asistencia social, el contenido de dichos servicios no consiste en la atención directa de los estados de necesidad u otras carencias de determinados colectivos de personas que caracteriza a los servicios de asistencia social*».

### 3.3.2 Regulación en la Directiva Comunitaria.

El art. 132 de la Directiva 2006/112/CE, recoge la obligación para los Estados miembros de eximir, determinadas prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionados con la asistencia social y con la Seguridad Social (letra g) y con la protección de la infancia y juventud (letra h); exigiendo como requisito que dichas actividades sean realizadas por Entidades de Derecho público, o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

Por tanto, será la legislación interna de cada país la que determine los requisitos exigidos para que una entidad tenga el carácter de social y poder aplicar la exención; si bien la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha recogido que dicha expresión no excluye del ámbito de aplicación de la exención, a las personas físicas que explotan una empresa<sup>859</sup>.

### 3.3.3 Regulación en la Ley 30/1985.

En la Ley 30/1985, concretamente en su art. 8.1.8, se recogía una exención a determinadas prestaciones de servicios de asistencia social, efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos de carácter social<sup>860</sup>. Este artículo se desarrolló en el Reglamento 2028/1985,

---

la atención a inmigrantes.

<sup>859</sup> St. del TJCE de 7 septiembre de 1999, *Gregg* (C-216/97).

<sup>860</sup> Estos servicios eran los siguientes:

- a) *Protección de la infancia y de la juventud.*
- b) *Asistencia a la tercera edad.*
- c) *Asistencia a minusválidos físicos o mentales.*
- d) *Asistencia a minorías étnicas.*
- e) *Asistencia a refugiados y asilados.*
- f) *Asistencia a transeúntes.*
- g) *Asistencia a mujeres con cargas familiares no compartidas.*
- h) *Acción social comunitaria y familiar.*
- i) *Prevención de la delincuencia y reinserción social*
- j) *Asistencia a alcohólicos y toxicómanos*
- k) *Asistencia a ex-reclusos.*

reproduciendo el listado de servicios considerados de asistencia social exentos del impuesto, pero recogiendo una restricción a la aplicación de la exención, cuando determinadas prestaciones accesorias fueran llevadas a cabo por otros empresarios<sup>861</sup>.

### 3.3.4 Regulación en la Ley 37/1992.

En el párrafo 8º del art. 20.Uno de la actual Ley del IVA, se mencionan una serie de servicios dirigidos a determinados colectivos objeto de especial protección<sup>862</sup> (infancia, juventud, minorías étnicas, etc.) que si se efectúan por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social, estarán exentos de tributación a efectos de IVA. Para aplicar esta exención, se tiene que producir el cumplimiento de requisitos de carácter subjetivo y de carácter objetivo.

#### a) Requisitos de carácter subjetivo.

Se exige que estos servicios se presten por alguna de las entidades mencionadas en el precepto, siempre que tengan el reconocimiento del carácter social<sup>863</sup>. Por tanto, la exención no se aplicará cuando la prestación se

---

*La exención comprende la prestación de los referidos servicios sociales, así como los de alimentación, alojamiento o transporte accesorios a los anteriores prestados directamente por dichos establecimientos o entidades con medios propios o ajenos.»*

<sup>861</sup> El art. 13.1.8 del Reglamento 2028/1985 tras reproducir el mismo listado de actividades de asistencia social, considera actividades de protección de la infancia y de la juventud *«las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, las de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de 6 años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas a favor de personas menores de 25 años de edad.»*

En el último párrafo se recogía que no se extendía la exención relativa a los servicios de alimentación, alojamiento y transporte prestados a dichas personas o entidades, o por cuenta de las mismas, por otros empresarios.

<sup>862</sup> Los supuestos que se recogen son los siguientes:

*«a) Protección de la infancia y de la juventud.*

*Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños menores de seis años de edad, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.*

*b) Asistencia a la tercera edad.*

*c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.*

*d) Asistencia a minorías étnicas.*

*e) Asistencia a refugiados y asilados.*

*f) Asistencia a transeúntes.*

*g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*

*h) Acción social comunitaria y familiar.*

*i) Asistencia a ex-reclusos.*

*j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.*

*k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.*

*l) Cooperación para el desarrollo.»*

<sup>863</sup> Consulta de la DGT de 26 de septiembre de 2005 (Nº V1877-05).

realice por una sociedad mercantil<sup>864</sup>.

La aplicación de esta exención va a significar que muchos Ayuntamientos, que al establecer tarifas por la prestación de estos servicios podrían incrementar las mismas mediante la aplicación del tipo correspondiente del IVA, en la práctica no exigirán este impuesto; al hallarse exenta la operación en virtud del precepto citado, al realizarse por una entidad de Derecho público. Además, hay que tener en cuenta que el art. 20.Uno.8 no entra a distinguir según se trate de gestión directa o indirecta, por lo que resultaría de aplicación la exención, aunque el servicio se contrate por el Ayuntamiento.

En el supuesto de que la Entidad local hubiera fijado la contraprestación del servicio mediante una Ordenanza Fiscal, la actividad resultaría no sujeta en lugar de exenta<sup>865</sup>.

#### **b) Requisitos de carácter objetivo.**

Para que resulte de aplicación, en primer lugar se tiene que realizar alguna de las actividades que se relacionan en el art. 20.Uno.8, que prácticamente reproduce el contenido del art. 8.1.8 de la Ley 30/1985, salvo con algunas modificaciones que veremos posteriormente; habiéndose añadido una letra l) “cooperación al desarrollo”, en virtud de la Disposición Adicional Segunda de la Ley 23/1998, de 7 de julio, de cooperación internacional para el desarrollo (con vigencia a partir del 9 de julio de 1998).

Esta exigencia viene determinada por el carácter restrictivo con que deben interpretarse las exenciones fiscales, por lo que no es aplicable a los servicios que no figuran expresamente mencionados en el aludido precepto<sup>866</sup>. De acuerdo con el criterio expuesto, la Dirección General de Tributos considera que no pueden ser calificados propiamente como servicios de carácter social, los servicios de cesión de determinado personal, aunque posteriormente realicen servicios de asistencia social, en tanto la naturaleza de dichos servicios no consiste en la atención directa de los estados de necesidad u otras carencias de determinados colectivos de personas que caracteriza a los servicios de carácter social<sup>867</sup>.

---

<sup>864</sup> A este respecto Consultas de la DGT de 29 de enero de 1998 (Nº 0122-98), 30 de octubre de 2003 (Nº 1700-03), 16 de diciembre de 2003 (Nº 2294-03) y 11 de octubre de 2005 (Nº V2039-05).

<sup>865</sup> En este sentido hemos de tener presente que se va a establecer la exigencia de tasas por la asistencia y estancia en establecimientos benéfico-asistenciales de las EELL, incluso cuando los gastos deban sufragarse por otras entidades de cualquier naturaleza, en virtud de la letra n) del art. 20 del TRLRHL, por lo que si se dan el resto de los requisitos exigidos por el art. 7.8 de la Ley 37/1992, estaríamos ante una operación no sujeta al impuesto.

<sup>866</sup> A este respecto, Consulta de la DGT de 28 de enero de 1999 (Nº 0106-99).

<sup>867</sup> Consulta de la DGT de 11 de octubre de 2005 (Nº V2039-05), que determina la sujeción de las

Además, en segundo lugar, solo se aplicará la exención a las prestaciones de servicios, sin que se extienda a las entregas de bienes que se puedan efectuar<sup>868</sup>.

Y en tercer lugar, la aplicación de la exención se extiende a la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios a los anteriores, siendo por tanto diferente el tratamiento que, respecto a la prestación de estos servicios, se recogía en la legislación anterior<sup>869</sup>. En todo caso, hay que tener en cuenta que, para que resulte de aplicación la exención a estos servicios, los mismos deben prestarse de forma “accesoria”; ya que si se prestaran con carácter de actividad principal, no sería de aplicación la exención<sup>870</sup>.

### 3.3.5 Supuestos recogidos.

En cuanto a algunas precisiones efectuadas por la Dirección General de Tributos, podemos hacer referencia a las siguientes:

#### a) Protección de la infancia y de la juventud.

Mientras que en la primitiva legislación sobre IVA, la definición de las actividades que merecían la consideración de protección de la infancia y de la juventud se recogía en el texto reglamentario; en la legislación actual se encuentra en la propia Ley 37/1992.

Hemos de destacar que se señalan como beneficiarios de algunas de las prestaciones descritas a los jóvenes menores de 25 años; esta mención ha sido criticada por algunos autores<sup>871</sup>, en el sentido de la pérdida de la condición de “joven” a efectos del impuesto con el cumplimiento de los 25 años, ya que habría, por tanto, que realizar inspecciones cuando se presten estos servicios,

---

operaciones descritas al tipo del 16 %.

<sup>868</sup> Consulta de la DGT de 30 de octubre de 2003 (Nº 1700-03).

<sup>869</sup> Ya que la Ley 30/1985 exigía que dicha prestación se realizase “directamente” y en el último párrafo del nº 8 del art. 13.1 del Reglamento 2028/1985, se recogía que la exención comentada no se extendía a estos servicios accesorios prestados a estas personas o entidades, o por cuenta de las mismas, por otros empresarios.

<sup>870</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 31 de agosto de 2004 (Nº 1652-04), analiza la prestación de un servicio de comedor por un Ayuntamiento dentro de su servicio de viviendas tuteladas, de tal forma que a los residentes, a los que además presta otros servicios y por los que percibe una tasa, no devenga IVA, mientras que cuando dicho servicio de comedor es utilizado por no residentes sí se produce el devengo del impuesto (tributación al tipo del 7% en virtud del art. 91.Uno.2 nº 2 de la Ley 37/1992).

<sup>871</sup> En igual sentido NAVARRO DEL CACHO, C. y MARTÍNEZ GRANADA, J.: *El IVA y los Ayuntamientos*; Editorial Heraldo de Aragón, Zaragoza. 1986.

al objeto de verificar quien tiene cumplidos 25 años para considerar que la operación está sujeta y no exenta a efectos del IVA.

Por otro lado, en cuanto a la custodia y atención de menores, el límite para aplicar la exención se fija en que los destinatarios sean niños menores de 6 años, por lo que a los servicios prestados a niños de 6 años o mayores, no se aplicará la exención y tributarán al tipo general del 16 %<sup>872</sup>.

Respecto a las actividades sobre las que ha manifestado la Dirección General de Tributos la posibilidad de aplicar la exención; esta no se extendería al desarrollo de las actividades de información, asesoramiento y orientación de jóvenes y organización y realización de campamentos, infantiles y juveniles<sup>873</sup>, a las que se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento.

### **b) Asistencia a la tercera edad.**

La Dirección General de Tributos ha considerado que no tienen la consideración de prestaciones de servicios de asistencia social, al objeto de aplicar la exención a la que hacemos referencia, las actividades de prestación de servicios funerarios<sup>874</sup> y las educativas y de tiempo libre para personas de la tercera edad<sup>875</sup>; a estas últimas, si bien no les resulta de aplicación la exención, disfrutarán de la aplicación del tipo impositivo reducido del 7 por ciento cuando las mismas sean calificadas como de "asistencia social", según el Informe de 23 de junio de 1995 de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales. En otro caso, el tipo impositivo aplicable a tales servicios será el general del 16 por ciento.

También tenemos que considerar que, cuando conjuntamente a la actividad de asistencia social, se preste la actividad de alimentación, igualmente se aplicará la exención del nº 8 del art. 20.Uno, por considerarse esta última como una actividad accesorias; no así si la actividad de alimentación se presta de forma independiente, aunque sea a personas de la tercera edad<sup>876</sup>.

---

<sup>872</sup> Consulta de la DGT de 7 de febrero de 2005 (Nº V0167-05), donde se analizan diversas actividades prestadas por una empresa, entre ellas monitores custodiando niños en horarios de comidas.

<sup>873</sup> Consulta de la DGT de 17 de febrero de 1997 (Nº 0290-97).

<sup>874</sup> Consulta de la DGT de 12 de diciembre de 1985.

<sup>875</sup> Consulta de la DGT de 17 de febrero de 1997 (Nº 0290-97).

<sup>876</sup> A este respecto la Consulta de la DGT de 31 de agosto de 2004 (Nº 1652-04), de prestación de un servicio de comedor por un Ayuntamiento anteriormente mencionada.

### **c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.**

En la Ley 30/1985, esta exención se aplicaba cuando los destinatarios fueran minusválidos físicos o mentales.

La Dirección General de Tributos<sup>877</sup> ha señalado que esta exención no se extiende a los servicios de manipulación de artículos en procesos de producción prestados a terceros por un centro ocupacional a través de los minusválidos físicos o mentales, ni a las entregas de bienes efectuadas a terceros mediante contraprestación, por dicho centro ocupacional.

### **d) Asistencia a personas con cargas familiares.**

La Ley 37/1992 vino a ampliar el ámbito de aplicación de esta exención respecto a la primitiva Ley del IVA, que únicamente mencionaba las prestaciones de servicios destinadas a mujeres con cargas familiares no compartidas.

Como hemos mencionado anteriormente, dado el carácter restrictivo con que deben interpretarse las exenciones fiscales, la Dirección General de Tributos se ha manifestado sobre la posibilidad de aplicación de la exención respecto a diversas actividades. De esta forma, ha considerado que las actividades de prestaciones de servicios relativas a una actividad de estancia de tiempo libre para mujeres solas con hijos e hijas a su cargo, deben considerarse comprendidas en la letra g) del art. 20.Uno.8; pero no pueden ser calificados propiamente como servicios de asistencia social exentos del IVA, los servicios de elaboración de informes para la optimización de los recursos existentes ni la creación de nuevos recursos para las mujeres, puesto que, si bien tales servicios pueden ser utilizados para la ulterior prestación de servicios de asistencia social, el contenido de dichos servicios no consiste en la atención directa de los estados de necesidad u otras carencias de determinados colectivos de personas, que caracteriza a los servicios de asistencia social exentos por el citado precepto<sup>878</sup>.

### **e) Acción social comunitaria y familiar.**

Para la Dirección General de Tributos<sup>879</sup>, el concepto de “acción social comunitaria y familiar” supone la intervención, desde los servicios que actúen en el ámbito de las necesidades sociales, en una comunidad concreta y orientada a las familias que la integran. Su actuación tiene una doble

---

<sup>877</sup> En concreto, Consulta de 25 de junio de 1986. En el mismo sentido Consultas de 1 de febrero y 14 de junio de 1995.

<sup>878</sup> Consulta de la DGT de 28 de enero de 1999 (Nº 0106-99).

<sup>879</sup> Consulta de 21 de noviembre de 1986.



vertiente<sup>880</sup>:

- Informar y asesorar sobre los recursos y medios de que se dispone para atender a las necesidades sociales de una forma integral.
- Impulsar las asociaciones y organizaciones sociales con el fin de animar y promover el desarrollo de la comunidad.

El objetivo que persiguen dichas actuaciones es la prevención de la marginación social y la inserción social, en aquellos procesos de inadaptación. Estos servicios pueden prestarse a través de actividades específicas, tales como la ayuda a domicilio y otros tipos de protección social, como son centros de día, lugares sustitutos, miniresidencias, viviendas tuteladas, etc.

Las disposiciones reguladoras de la acción social comunitaria se han desarrollado a nivel autonómico; con lo que de la diversidad de actividades que se pueden prestar, habrá que estudiar si se cumplen estas condiciones para determinar la exención respecto a la aplicación del impuesto.

### **3.4 Educación y guardería.**

#### **3.4.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.**

El art. 132 de la Directiva 2006/112/CE recoge la obligación para los Estados miembros de eximir, en las condiciones por ellos fijados, a *«la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables»* (letra i).

#### **3.4.2 Regulación en la Ley 30/1985.**

El art. 8.1.9 de la Ley 30/1985 establecía la exención de las prestaciones de servicios relativas a la educación de la infancia o de la juventud, a la enseñanza en todos los niveles y grados del sistema educativo, a las escuelas de idiomas y a la formación o al reciclaje profesional, realizadas por Centros docentes. Dicha exención extendía su aplicación a los servicios de alimentación, alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por los mencionados Centros, siempre y cuando se prestasen con medios propios o ajenos, salvo en el caso de que se prestasen por otros empresarios a Centros docentes o por su cuenta, en cuyo caso no se aplicaba la exención, en virtud de lo recogido en el Reglamento 2028/1985, art. 20.1.9.

---

<sup>880</sup> GARCÍA LÓPEZ, C. E.: *op. cit.*

El mencionado Reglamento exigía que los centros docentes estuvieran reconocidos, recogiendo que tenían dicho carácter los comprendidos en el ámbito de aplicación de las Leyes Orgánicas 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria, y 8/1985, de 3 de julio, reguladora del Derecho a la Educación.

### 3.4.3 Regulación en la Ley 37/1992.

En el párrafo 9 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992 se contienen una serie de actividades<sup>881</sup> relacionadas con la juventud y la guarda y custodia de niños, que quedan exentas del tributo<sup>882</sup>; teniendo en cuenta, además, que la exención se extiende a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios exentos, tanto si son efectuadas con medios propios o con medios ajenos<sup>883</sup>. En todo caso, la actividad de enseñanza en los niveles de educación obligatoria, en ningún caso podrá ser objeto de gravamen<sup>884</sup>.

La redacción actual del precepto<sup>885</sup> presenta un ámbito de aplicación de la exención más amplio que el que se recogía en el nº 9 del art. 13.1 del anterior Reglamento IVA; en el que no se incluía en el ámbito de la exención, la prestación de servicios accesorios realizados por otros empresarios, y por los sujetos a los que les resulta aplicable la exención, que en dicho apartado del Reglamento se circunscribía a servicios prestados por Centros Docentes reconocidos, los cuales vienen calificados como hemos recogido anteriormente. Para la aplicación de la mencionada exención, se requiere el cumplimiento de una serie de requisitos, tanto subjetivos tanto como objetivos.

---

<sup>881</sup> Así se recoge como supuesto exento: «*La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades*».

<sup>882</sup> Tener presente que en todo caso se va a establecer la exigencia de tasas por la prestación de una serie de servicios en virtud del nº 4 del art. 20 del TRLRHL como son por el servicio de guardería rural (letra d) del artículo mencionado) y asistencia y estancia en guarderías infantiles (letra ñ) del artículo mencionado), por lo que si se dan el resto de los requisitos exigidos por el art. 7.8 de la Ley 37/1992, estaríamos ante una operación no sujeta al impuesto.

<sup>883</sup> Así ocurre cuando junto con el servicio de guardería de niños, se presta también el de comedor y transporte –Consulta de la DGT de 30 de enero de 2002 (Nº 0117-02)-.

<sup>884</sup> Mencionándose como uno de los supuestos en los que no es posible la exigencia de tasas en la letra f) del art. 21 del TRLRHL.

<sup>885</sup> Regulación dada por el art. 6 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

### **a) Requisitos de carácter subjetivo.**

Se exige que las actividades se presten por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas. Por tanto, al aplicarse esta exención a las actividades realizadas por “entidades de Derecho público”, va a quedar exenta cualquier tipo de actividad realizada por las Corporaciones locales, sin tener que esperar, como ocurría con la anterior regulación, a que las llamadas “escuelas de enseñanza municipales” fueran calificadas como centros docentes a efectos de aplicar la exención; aunque la Dirección General de Tributos vino interpretando este precepto ampliamente, considerando exenta toda enseñanza intelectual<sup>886</sup>. La Dirección General de Tributos ha aplicado el criterio de que, en general, gozan de exención los cursos de formación impartidos por entidades de carácter público, incluso cuando versen sobre algunas materias no incluidas en los planes de estudio<sup>887</sup>.

Además, las Entidades locales siempre deberán de tener en cuenta en la aplicación del impuesto, que si se dan los requisitos necesarios para exigir como contraprestación una tasa, en este caso se trataría de realización de operaciones no sujetas<sup>888</sup>.

En cuanto a las entidades privadas autorizadas, anteriormente hemos visto la necesidad de que se trate de un centro calificado de educativo; por lo que la Dirección General de Tributos vino definiendo el distinto tratamiento a efectos de IVA, en función de la calificación de los centros, de forma que:

- Si no fuese titular de un centro calificado de educativo a efectos del IVA según los criterios anteriormente expuestos, no sería aplicable a las operaciones realizadas por dicha entidad la exención prevista en el art. 20.Uno.9º de la Ley 37/1992.
- En el supuesto de que la mencionada entidad preste los servicios a través de un centro calificado de educativo a efectos del IVA, la Dirección General de Tributos vino exigiendo el requisito del previo reconocimiento, cuando la respectiva Comunidad Autónoma en que se realizase el hecho imponible así lo exigiera; pero tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de febrero de 2005, va a reconocer que ya no resulta de aplicación la Resolución de 4 de marzo de 1993, y únicamente va a recoger como requisito para aplicar la exención, que las enseñanzas impartidas por el centro versen única o principalmente sobre materias incluidas en alguno de los planes

---

<sup>886</sup> Así se recoge por NAVARRO DEL CACHO, C. y MARTÍNEZ GRANADA, J.: *op. cit.*

<sup>887</sup> Consulta de la DGT de 30 de octubre de 2003 (Nº 1761-03).

<sup>888</sup> Respecto a las enseñanzas especiales en establecimientos docentes de las EELL, la letra v) nº 4 del art. 20 del TRLRHL establece la posibilidad de exigencia de tasas.

de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español<sup>889</sup>.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención, corresponde actualmente al Ministerio de Educación, Política Social y Deporte.

Como hemos mencionado anteriormente, este cambio en la doctrina de la Dirección General de Tributos se debe a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>890</sup>; la cual analizamos en cuanto a los requisitos subjetivos exigidos por la normativa y la jurisprudencia comunitaria respecto al prestador de los servicios. Tras este pronunciamiento, la Dirección General de Tributos<sup>891</sup> ha considerado que ya no resulta de aplicación el requisito establecido en la Resolución de 4 de marzo de 1993 respecto a los centros educativos establecidos en Comunidades Autónomas que exijan autorización para la prestación de servicios educativos; por tanto, los citados servicios educativos, han de considerarse exentos del impuesto con independencia de que cuenten con la autorización administrativa para su prestación, en el caso de que esta sea preceptiva.

A diferencia con lo que ocurre en la exención relativa a servicios de asistencia social (número 8), la edad de los beneficiarios es indiferente a efectos de la aplicación de la exención.

---

<sup>889</sup> Así se recoge en la Consulta de la DGT de 6 de marzo de 2006 (Nº V0376-06). Las circunstancias exigidas por la Dirección General de Tributos para aplicar la exención eran las siguientes:

- a) En el supuesto de que el Centro educativo se encontrase situado en una Comunidad Autónoma en la que la legislación aplicable exija para su funcionamiento el reconocimiento o la autorización por las autoridades competentes en la materia, si el titular del Centro ha obtenido el mencionado reconocimiento o autorización.
- b) En el supuesto de que el Centro educativo se encontrase ubicado en una Comunidad Autónoma en la que la legislación aplicable no exija para su funcionamiento el reconocimiento o la autorización por las autoridades competentes en la materia, si las enseñanzas impartidas en el Centro versasen única o principalmente sobre materias incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español.

La exención no será aplicable en este caso a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en los referidos planes de estudios.

<sup>890</sup> St. de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02.

<sup>891</sup> Consultas de 23 de febrero de 2006 (Nº V0319-06) y la anteriormente mencionada de 6 de marzo del mismo año (Nº V0376-06).

## **b) Requisitos de carácter objetivo.**

Se tiene que tratar, en primer lugar, de la prestación de un servicio relativo a la actividad de enseñanza; en cuanto a las actividades que se pueden entender incluidas dentro del ámbito de la exención, se han generado muchos problemas, habiendo realizado la Dirección General de Tributos una interpretación extensiva de la exención otorgada a las actividades docentes, a los efectos de excluir del pago del impuesto a los usuarios de este tipo de servicios. Así, en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de marzo de 1986, se incluyen dentro del ámbito de aplicación de la exención a otra serie de actividades, siempre que se configuren como servicios accesorios de enseñanza, como son:

- Idiomas;
- corte y confección, manualidades;<sup>892</sup>
- peluquería y estética;
- ballet, danza<sup>893</sup>;
- servicio de guardería;<sup>894</sup>
- formación teatral<sup>895</sup>;
- cursos de informática prestados con el carácter de formación y reciclaje profesional<sup>896</sup>;
- cursos sobre música<sup>897</sup>;
- cursos sobre formación ocupacional y continua<sup>898</sup> y dirigidos a estudiantes y universitarios en el área de cooperación al desarrollo<sup>899</sup>;
- cursos sobre medio ambiente, protección y mejora y sobre temas de calidad<sup>900</sup>;
- curso de meditación<sup>901</sup>;

---

<sup>892</sup> Consulta de 17 de febrero de 1997 (Nº 0294-97).

<sup>893</sup> Consulta de 12 de diciembre de 2000 (Nº 2323-00).

<sup>894</sup> Consulta de la DGT de 12 de julio de 2005 (Nº V1413-05). En la Consulta de 22 de febrero de 2002 (Nº 0294-02) se recoge la exención respecto de los servicios de comedor y vigilancia de niños con monitores cuando sean prestados por el Centro que imparte también los servicios de enseñanza. La Consulta de 30 de enero de 2002 (Nº 0117-02) añade el servicio de transporte.

<sup>895</sup> Consultas de la DGT de 23 de enero de 1998 (Nº 0082-98) y 28 de marzo de 2003 (Nº 0456-03).

<sup>896</sup> Consulta de la DGT de 3 de agosto de 1998 (Nº 1436-98).

<sup>897</sup> Consultas de la DGT de 12 de diciembre de 2003 y 28 de noviembre de 2005 (Nº V2423-05).

<sup>898</sup> Consulta de la DGT de 27 de febrero de 2001 (Nº 0427-01). No así cuando las actividades consistan en tutorías formativas y asesoramiento técnico a determinadas empresas.

<sup>899</sup> Consulta de la DGT de 23 de noviembre de 2005 (Nº V2351-05).

<sup>900</sup> Consulta de la DGT de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2293-03).

<sup>901</sup> Consulta de la DGT de 11 de mayo de 2005 (Nº V0809-05).

- cursos sobre quiromasaje<sup>902</sup>.

En segundo lugar, la prestación del servicio relacionado con la enseñanza tiene que tener el carácter de prestación principal, ya que si la misma se configura como de carácter accesorio a una entrega de bienes, no resultará de aplicación la exención<sup>903</sup>.

En tercer lugar, cuando se realizan varias prestaciones de servicios respecto a los cuales unos podrían resultar exentos y otros no; habrá que determinar a cual corresponde la prestación principal, ya que las prestaciones accesorias seguirán el régimen de tributación de la actividad principal<sup>904</sup>.

En cuarto lugar, por expresa prevención legal, en el art. 20.Uno.9 de la Ley 37/1992, se han recogido una serie de actividades a las que no resultará de aplicación la exención, concretamente las siguientes<sup>905</sup>:

- a) Los servicios relativos a la práctica del deporte prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.
- b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por colegios mayores o menores y residencias de estudiantes.
- c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B, y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.
- d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso.

---

<sup>902</sup> Consulta de la DGT de 6 de marzo de 2006 (Nº V0376-06).

<sup>903</sup> A este respecto es interesante la Resolución de 19 de enero de 1998 de la DGT, relativa a la tributación por el IVA de los denominados “cursos de enseñanza a distancia” (BOE de 28 de enero de 1998). En la misma se recoge que cuando se dan conjuntamente una entrega de bienes en el sentido del art. 8 de la actual Ley del IVA, siendo esta la actividad principal, junto con la prestación de un servicio -en este supuesto la obligación que asume el editor del curso de atender a las cuestiones relativas al contenido de los referidos bienes que el consumidor final adquirente pueda plantear-, no sería objeto de aplicación la exención recogida en el art. 20.Uno.9 de la Ley 37/1992, integrándose en la base imponible los importes que se exijan por la prestación del referido servicio, al considerarse que este tiene carácter accesorio respecto a la actividad principal.

<sup>904</sup> Así ocurre en el supuesto recogido en la Consulta de la DGT de 6 de marzo de 2006 (Nº V0376-06) en la que se recoge la aplicación de la exención a las actividades de organización y coordinación de cursos que se prestan conjuntamente con la formación de alumnos en la lengua inglesa.

<sup>905</sup> En la Ley 30/1985 no se recoge ningún precepto similar a este, por lo que prácticas relacionadas con el ejercicio de actividades físicas, como servicios de piscina o artes marciales, se encontraban amparadas por la exención relativa a la educación y enseñanza -Resolución de la DGT de 18 de marzo de 1986-.

Finalmente, en el caso de las actividades formativas que no resulten exentas por aplicación del art. 20.Uno.9 de la Ley 37/1992; podrán resultar exentas si pueden calificarse de asistencia social, tal y como este concepto se ha entendido por la jurisprudencia, y el destinatario de la prestación es alguno de los colectivos señalados en el art. 20.Uno.8 de la actual Ley del IVA<sup>906</sup>.

### **3.5 Prestación de clases a título particular por personas físicas.**

#### **3.5.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.**

El art. 132.1 de la mencionada Directiva 2006/112/CE recoge, entre las actividades que deben quedar eximidas de tributación por los Estados miembros, en su letra j) a «*las clases dadas a título particular por docentes y que se relacionen con la enseñanza escolar o universitaria*». Respecto a la interpretación de este artículo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>907</sup> ha recogido que una interpretación particularmente restrictiva del concepto de «enseñanza escolar o universitaria» podría originar divergencias entre la aplicación del régimen del IVA en los diferentes Estados miembros, debido a que éstos organizan sus respectivos sistemas de enseñanza en función de modalidades distintas, lo cual sería incompatible con la jurisprudencia vista anteriormente en cuanto a la interpretación de las exenciones en el IVA. Por tanto, la sujeción al IVA de una determinada operación o su exención no pueden depender de su calificación en el respectivo Derecho nacional<sup>908</sup>. Dicho concepto no se limita a la enseñanza que aboque a un examen para la obtención de una cualificación o que permita adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo. Además, la aplicación de la exención no se opone en absoluto a que se incluyan en la exención regulada en dicho precepto las clases impartidas a varias personas a la vez.

#### **3.5.2 Regulación en la Ley 30/1985.**

La Ley 30/1985 vino a recoger, en su art. 8.1.10, la exención a favor de «*las clases a título particular sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo, impartidas fuera de los Centros docentes y con independencia de los mismos*».

---

<sup>906</sup> Consulta de la DGT de 30 de diciembre de 2003.

<sup>907</sup> La anteriormente mencionada St. de 14 de junio de 2007.

<sup>908</sup> St. *Kingscrest Associates y Montecello*, antes citada.

### 3.5.3 Regulación en la Ley 37/1992.

La actual Ley del IVA, ha recogido el contenido de la anterior Ley del 1985<sup>909</sup>, añadiendo la exigencia de que las clases sean prestadas por personas físicas; aunque no tendrá este carácter cuando, para la impartición de las mismas, sea necesario darse de alta en la correspondiente tarifa del IAE.

Por tanto, a este respecto, resulta interesante distinguir si los servicios son prestados por una persona física, profesional de la enseñanza, o un empresario a efectos del impuesto. De acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>910</sup>, se va a considerar profesional de la enseñanza a quién, actuando por cuenta propia, desarrolle personalmente la actividad de que se trate.

De acuerdo con dicha doctrina, para la aplicación de la exención prevista en el citado precepto, se tienen que cumplir los requisitos de carácter subjetivo y objetivo que se recogen en el art. 20.Uno.10 de la Ley 37/1992.

#### a) Requisitos de carácter subjetivo.

Las clases tienen que ser prestadas por personas físicas, ya que resulta un elemento determinante para otorgar la exención a efectos de IVA, el elemento de la profesionalidad, vinculado a la personalidad individual del enseñante.

Además, a diferencia de lo que ocurre con otras exenciones de las relacionadas en el art. 20.Uno de la Ley 37/1992, es indiferente la personalidad del destinatario de la prestación.

#### b) Requisitos de carácter objetivo.

Para que resulte de aplicación la exención, en primer lugar, tenemos que estar ante una actividad desarrollada por un empresario o profesional a efectos

---

<sup>909</sup> El art. 20.Uno.10 recoge la exención a favor de «*las clases a título particular prestadas por personas físicas sobre materias incluidas en los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo.*

*No tendrán la consideración de clases prestadas a título particular, aquéllas para cuya realización sea necesario darse de alta en las tarifas de actividades empresariales o artísticas del Impuesto sobre Actividades Económicas».*

<sup>910</sup> Criterio recogido en la Resolución de 16 de febrero de 1993 de la entonces Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, y reproducido en la Consulta de 6 de marzo de 1997 respecto a la prestación de clases de cerámica y fotografía para un Ayuntamiento. También encontramos otros pronunciamientos relativos a la contratación por un Ayuntamiento de un monitor de teatro para la tercera edad -Consultas de 18 de junio de 1997 y 27 de febrero de 2007 (Nº V0406-07)-, impartición por un profesional docente de materias curriculares -Consulta de la DGT de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2295-03)-, impartición de cursos de cocina -Consulta de la DGT de 22 de abril de 2005 (Nº V0667-05)- o clases de música -Consulta de la DGT de 22 de noviembre de 2007 (Nº V2492-07).



de IVA; ya que en caso de que estas actividades se desarrollasen por personas físicas en régimen de dependencia derivada de relaciones administrativas o laborales, nos encontraríamos ante el supuesto de no sujeción que se recoge en el art. 7.5 de la Ley 37/1992.

Además, en segundo lugar, las materias sobre las que versen las clases, tienen que estar comprendidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles y grados del sistema educativo español. La determinación de las materias que están incluidas en los referidos planes de estudio es competencia actualmente del Ministerio de Educación, Política Social y Deporte. Cuando se presten actividades que puedan ser calificadas como accesorias, se aplicará a éstas igualmente la exención<sup>911</sup>.

Para la impartición de dichas clases, en tercer lugar, no debe ser necesario darse de alta en la Tarifa de Actividades Empresariales del Impuesto sobre Actividades Económicas cuando no resultase de aplicación la exención que establece el art. 82.1.c) del TRLRHL; en concreto, cumplirá este requisito quien deba, para ejercer dicha actividad, matricularse y tributar por la Agrupación 82 (Profesionales de la enseñanza) de la Sección Segunda (Actividades Profesionales) de las Tarifas de Impuesto sobre Actividades Económicas.

Por tanto, si el sujeto pasivo realiza él directa y personalmente la actividad de enseñanza y se dan los requisitos expuestos anteriormente, estaremos ante una situación de profesionalidad a efectos del impuesto, siendo por tanto de aplicación la exención, y el Ayuntamiento no deberá soportar el IVA.

Ahora bien, cuando estemos ante un empresario a efectos del impuesto, es decir, cuando la actividad de enseñanza se ejerza, no como una manifestación de la capacidad personal, sino como consecuencia de la puesta al servicio de la actividad de una organización empresarial, desvinculada formalmente de la personalidad profesional intrínseca del profesor o enseñante (por tanto, que de acuerdo con el art. 5 de la Ley 37/1992, lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios); los servicios de enseñanza prestados por tales empresarios (como son academias, centros de estudios, etc.), donde el elemento de profesionalidad, vinculado a la personalidad individual del enseñante, haya desaparecido, se habrá dado paso a una clara situación empresarial y por tanto, sujeta y no exenta del tributo.

---

<sup>911</sup> Consulta de 6 de marzo de 2006, respecto a la aplicación de la exención a los servicios de organización y coordinación de cursos de idiomas (Nº V0376-06).

### **3.6 Cesiones de personal por entidades religiosas.**

#### **3.6.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.**

El art. 132.1 de la Directiva 2006/112/CE recoge, entre los supuestos en que los Estados miembros deben eximir por su realización, en su letra k) a «*las cesiones de personal por Instituciones religiosas o filosóficas para las actividades enunciadas en las letras b), g), h) e i) y con fines de asistencia espiritual*». Por tanto, se eximirá de tributación la cesión de personal, cuando las actividades que desarrollen estén relacionadas con la asistencia sanitaria o social, con la protección o educación de la infancia y de la juventud.

#### **3.6.2 Regulación en la Ley 30/1985.**

El ámbito de aplicación de la exención contenida en el nº 11 del art. 8.1 de la Ley 30/1985<sup>912</sup>, era más restrictivo que el que se recogía en la Sexta Directiva, ya que solamente beneficiaba a las cesiones de personal que realizaran las instituciones religiosas, sin mencionar por tanto a las instituciones filosóficas.

En cuanto a las actividades a las que resultaría de aplicación la exención, no se menciona a la protección de la infancia y de la juventud que, sin embargo, se incluía en la letra h) del art. 13.A de la Sexta Directiva (y en la Directiva 2006/112/CE sigue manteniendo idéntica redacción), y por tanto, debería de resultarle la aplicación la exención cuando se ceda personal para este fin, de acuerdo con la letra k) citada.

#### **3.6.3 Regulación en la Ley 37/1992.**

El nº 11 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, prácticamente viene a reproducirse el contenido del nº 11 del art. 8.1 de la Ley 30/1985<sup>913</sup>; con la única salvedad de que, mientras que la mencionada Ley 30/1985 recogía que estas instituciones religiosas tenían que estar legalmente reconocidas, en la Ley 37/1992 se establece que tienen que estar inscritas en el Registro

---

<sup>912</sup> En la Ley 30/1985 se recoge la exención a favor de: «*Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por instituciones religiosas legalmente reconocidas, para el desarrollo de las siguientes actividades:*

- a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.*
- b) Las de asistencia social comprendidas en el apartado 8.º anterior.*
- c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional».*

<sup>913</sup> En concreto, el nº 11 del art. 20.Uno establece la siguiente exención: «*Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades:*

- a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.*
- b) Las de asistencia social comprendidas en el número 8.º de este apartado.*
- c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional».*

correspondiente del Ministerio de Justicia.

En cuanto a las actividades a las que resulta de aplicación la exención, son las mismas que se mencionan en la Ley 30/1985, por lo que damos por reproducido el comentario recogido anteriormente respecto a la diferencia de tratamiento de esta exención en relación con el contenido que de la misma se recogía en la Sexta Directiva.

### **3.7 Prestaciones realizadas a favor de sus miembros por entes sin ánimo de lucro.**

El nº 12 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992<sup>914</sup> recoge la exención respecto a las prestaciones a favor de sus miembros realizados por entes sin ánimo de lucro, de naturaleza exclusivamente cívica, limitado a que no perciban recursos económicos distintos a los establecidos en los estatutos (que al hacer referencia a cotizaciones tenemos que entender cuotas fijas y periódicas), y cuando así se reconozca reglamentariamente. Esta exención es transposición de la letra l) del art. 132 de la Directiva 2006/112/CE, y se recogía igualmente en el nº 12 del art. 8.1 de la Ley 30/1985. El Tribunal Supremo ha determinado la aplicación de esta exención a las Entidades Urbanísticas Colaboradoras, por el elemento asociativo que constituye el substrato de estas entidades, junto con la obligación de pertenencia, legalmente exigida, y la naturaleza pública de las funciones que realiza la entidad, por lo que se establece que es una actividad objetivamente exenta (lo que lleva a concluir la innecesariedad del previo reconocimiento de la Administración tributaria). Ahora bien, los servicios a los que se aplicaría la exención son los relativos a la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso público, pero con exclusión de la exención respecto a la conservación de la obra urbanizadora, de los espacios libres de dominio y uso privados<sup>915</sup>.

En cuanto a su aplicación a las Administraciones públicas, hemos de tener en cuenta que no se procederá cuando los destinatarios de las actividades sean terceros a los que se presten los servicios<sup>916</sup>.

---

<sup>914</sup> De acuerdo con el art. 20.Uno.12 de la Ley 37/1992 «*las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos*».

<sup>915</sup> Sts. del TS de 23 de junio de 2004 y 11 de julio de 2005, aunque existen pronunciamientos contrarios del TSJ de Madrid, como se recoge en el epígrafe dedicado a la actividad urbanizadora de las Entidades locales.

<sup>916</sup> Así se recoge en la Consulta de 5 de septiembre de 2003 (Nº 1204-03), donde se determina la no aplicación de la exención respecto a un Consorcio sin ánimo de lucro formado por el Estado y doce Comunidades Autónomas y que lleva a cabo la gestión, distribución y venta de carnés de alberguistas juveniles a las Comunidades Autónomas que a su vez los venden a los usuarios.

### 3.8 Práctica del deporte.

#### 3.8.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.

El art. 132.1 de la Directiva 2006/112/CE recoge que los Estados miembros, eximirán (letra m) «*determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física*»; sin perjuicio de que, como se recoge en el art. 133, los Estados miembros puedan subordinar la aplicación de la mencionada exención al cumplimiento de una o varias de las condiciones que se recogen en el mencionado apartado.

Nuestra legislación interna ha ido modificando los requisitos exigidos para poder disfrutar de la exención, tanto en la Ley 30/1985 como en la actual Ley del IVA, en los términos que a continuación se exponen.

#### 3.8.2 Evolución normativa.

En la Ley 30/1985 se recogía una exención (nº 13 del art. 8.1) de aplicación a los servicios prestados por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos privados de carácter social, a personas físicas que practicasen el deporte o la educación física. Esta exención se aplicaba con independencia de la persona a cuyo cargo se realizase la prestación, y se establecía como requisito que tales servicios estuvieran directamente relacionados con las prácticas mencionadas. El Reglamento del IVA (nº 13 del art. 13.1), tras transcribir el contenido del artículo mencionado, recogía que esta exención no resultaba de aplicación a la realización de espectáculos deportivos.

Por tanto, con la Ley 30/1985, no se establecía ningún límite cuantitativo respecto a las cuotas satisfechas por los asociados; sin embargo, en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado sí se establecían una serie de requisitos, bien para disfrutar de la aplicación del tipo impositivo cero<sup>917</sup> o para

<sup>917</sup> La Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987 va a recoger en su art. 56 que se aplicará el tipo impositivo cero en el IVA, en su letra a) a «*los servicios prestados por asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública de acuerdo con la legislación vigente, a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dicha práctica*». A su vez, el Real Decreto 177/1981, de 15 de enero, en su art. 34.1, exigía a los clubs deportivos privados sin ánimo de lucro para obtener la declaración de utilidad pública, que las cuotas periódicas de sus asociados no superaran las 1.000 ptas. mensuales. El efecto práctico de este tipo impositivo, es la posibilidad de deducir del IVA devengado el IVA soportado, y en su caso, solicitar la devolución. Los sujetos pasivos que aplicarían este tipo impositivo es distinto a los del art. 8.1.13 de la Ley 30/1985. Ahora bien, como ha señalado HERRERA MOLINA, P. M.: “El tipo cero en el IVA: su establecimiento por la Ley de Presupuestos y su adecuación al Derecho comunitario”; *Impuestos*, nº 5. 1987 (pág. 157), si bien, pese a las dudas planteadas, se puede establecer este tipo impositivo cero por medio de una Ley de Presupuestos, más dudoso es su compatibilidad con el ordenamiento

disfrutar de la aplicación de un tipo reducido<sup>918</sup>.

Con posterioridad, la Ley 37/1992, en su redacción original (nº 13 del art. 20.Uno) amplió la aplicación de esta exención a las actividades que se prestasen por federaciones deportivas; y recogía también que dicha exención se aplicaba, con independencia de la persona o entidad a cuyo cargo se prestase, aunque condicionado a un límite respecto de las cuotas que satisfacían los asociados, ya que las cuotas de entrada o admisión no podían exceder de 240.000 ptas., y las cuotas periódicas de 3.600 ptas. mensuales.

Este artículo va a resultar modificado por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, sobre Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (con entrada en vigor el 1 de enero de 1995) de forma que los servicios deben ser prestados a personas físicas. En cuanto a los sujetos que han de realizar estas actividades para que resulte de aplicación la exención, se incluye al Comité Olímpico Español; y respecto a las entidades o establecimientos de carácter social, se requiere que sean deportivos; y además las cuotas no podían superar las siguientes cantidades: cuotas de entrada o admisión 264.000 ptas., y cuotas periódicas 4.000 ptas. mensuales.

En cuanto a la aplicación de estos límites cuantitativos, la Dirección General de Tributos<sup>919</sup> interpretó que, en los casos en que las entidades o establecimientos privados de carácter social actuasen en régimen de club o asociación, de manera tal que los miembros o socios de las mismas u otras personas o entidades, tuvieran derecho a recibir una pluralidad de servicios con carácter general y mediante contraprestación global (cuotas); en el supuesto de que las cuotas periódicas no estuvieran establecidas con carácter mensual, sino por referencia a períodos de tiempo distintos del mensual, así como en los casos en que las cuotas que dieran derecho a recibir los servicios genéricos que ofrecía la entidad se establecieran mediante derramas o pagos no periódicos, se consideraba superado el límite de cuota mensual, cuando el importe de tales cuotas o pagos superara en un año natural el resultado de multiplicar por 12 la cuantía de la cuota mensual establecida por el art. 20.Uno.13 de la Ley 37/1992.

---

comunitario, puesto que la exención con deducción solo cabe en los supuestos expresamente admitidos por la Sexta Directiva.

<sup>918</sup> La Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988, en su art. 105 modificaba el art. 28 de la Ley 30/1985, estableciendo la aplicación del tipo reducido del 6 por 100, en su nº 8 a los «servicios relacionados con la práctica del deporte y la educación física prestados a personas físicas por asociaciones deportivas que se ajusten en su funcionamiento a lo previsto en el artículo 18 de la Ley 13/1980, de 31 de marzo, de la cultura física y del deporte, y cuyas cuotas no superen las siguientes cantidades:

*cuotas de entrada o admisión: 100.000 pesetas.  
cuotas periódicas: 4.000 pesetas mensuales».*

<sup>919</sup> A este respecto, Consulta de 17 de febrero de 1997.

A efectos de determinar si se habían superado o no los límites cuantitativos a que se refería esta letra b), no se tenían en consideración las cantidades que las referidas entidades exigían por la prestación de servicios concretos y determinados, al margen de las cuotas de entrada o admisión o de las cuotas periódicas. Dichos servicios estaban exentos, cualquiera que fuere el importe de la contraprestación específica fijada por la entidad respecto de los mismos, en el caso de que dicha entidad cumpliera el requisito de que las cuotas de entrada o admisión y las cuotas periódicas a que se referían los párrafos anteriores, exigidas por la misma, no superaran los límites indicados.

Si las cuotas de entrada o admisión o las cuotas periódicas superaban los importes establecidos en el art. 20.Uno.13 de la Ley 37/1992, incluso en los casos en que ello ocurriese únicamente en relación con determinados miembros o socios de la entidad; no se aplicaba la exención prevista en dicho precepto, a ninguna de las prestaciones de servicios realizadas por la entidad en la que se produjese dicha circunstancia. El requisito a que se hacía referencia en esta letra b), no era exigible en el caso de entidades que no actuasen en régimen de club o asociación o que, actuando en dicho régimen, no exigían ningún tipo de cuotas de entrada ni de cuotas periódicas.

Posteriormente, el art. 6, apartado cuarto, de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, eleva los importes máximos de las cuotas mencionadas para que pueda ser objeto de aplicación la exención; de forma que las cuotas de entrada o admisión no debía exceder de 300.000 ptas., y las cuotas periódicas de 5.000 ptas. mensuales.

### 3.8.3 Regulación actual.

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, resuelve un recurso por incumplimiento, planteado por la Comisión, y condena a España por el tratamiento que la Ley del impuesto daba a la exención para los servicios deportivos, al sujetarla al requisito de que las cuotas satisfechas por los socios de las entidades privadas no superasen determinados límites monetarios. En acatamiento de dicha Sentencia, el art. 4 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social<sup>920</sup>, modifica el nº 13 del art. 20.Uno de la Ley; donde ya no se

---

<sup>920</sup> El nº 13 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992 recoge que serán objeto de exención «*los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:*

- a) *Entidades de derecho público.*
- b) *Federaciones deportivas.*
- c) *Comité Olímpico Español.*
- d) *Comité Paralímpico Español.*
- e) *Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.*

*La exención no se extiende a los espectáculos deportivos».*

recoge la aplicación de límites cuantitativos a las cuotas satisfechas por los asociados para poder disfrutar de la exención<sup>921</sup>.

La aplicación de la exención prevista en el art. 20.Uno.13 de la Ley 37/1992 está condicionada a la concurrencia de determinados requisitos, algunos de los cuales pueden calificarse como requisitos de carácter subjetivo, en tanto que se refieren a las entidades que deben realizar las operaciones y a las personas destinatarias de las mismas; y otros como requisitos de carácter objetivo, por referirse a las propias operaciones a las cuales la exención puede resultar aplicable. La Dirección General de Tributos va a requerir el cumplimiento de los requisitos que veremos a continuación.

#### **a) Requisitos de carácter subjetivo.**

En primer lugar, el prestador de los servicios debe ser alguna de las entidades que se mencionan en el nº 13 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, teniendo en cuenta que se recogen las entidades de derecho público y las entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social. En el nº Tres del art. 20 de la Ley 37/1992 se establecen los requisitos para ser calificados como de carácter social a efectos del IVA, y que deben ser reconocidos como tales a estos efectos, por la Administración tributaria, según lo previsto en el art. 6 del Reglamento del IVA.

Por tanto, cuando las actividades se presten directamente por un Ayuntamiento, resultará de aplicación la exención, y en caso de que se prestase por una sociedad mercantil en cuyo capital social participara un Ayuntamiento y empresas privadas, los servicios estarán exentos si dicha sociedad mercantil puede ser calificada como entidad de carácter social<sup>922</sup>. Si la actividad se presta por un consorcio en el que intervengan Entidades locales, habrá que tener en cuenta si al mismo se le puede otorgar el calificativo de “organismo sin fin de lucro”, cuando, de acuerdo con sus estatutos no aspire a repartir beneficios<sup>923</sup>.

---

<sup>921</sup> La Resolución del TEAC de 28 de noviembre de 2001, se manifiesta sobre la disconformidad del fallo de la Sentencia y sobre la posibilidad de aplicación *ex tunc* de la misma, manifestando que dichos efectos no podrían producirse por no recogerse en el texto de la misma, porque la eficacia de los fallos estimatorios en los recursos por incumplimiento es, en principio, meramente declarativo tal y como se desprende de los artículos del Tratado, y además, «*el inicio del artículo 4 citado es del siguiente tenor “con efectos desde el 1 de enero de 1999 se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 37/1992”...y que tampoco se contienen en la expresada Ley 50/1998 Disposiciones Transitorias que modifiquen la aplicación temporal de la modificación*».

<sup>922</sup> Consulta de 6 de mayo de 1998, donde la DGT mantiene un criterio más flexible que el reflejado en la Consulta no vinculante de 31 de enero de 1986, en la que se deniega la aplicación de la exención a una sociedad anónima dedicada a organizar torneos deportivos con el exclusivo fin de fomentar el deporte entre las empresas, declarando que una sociedad anónima no cumple los requisitos exigidos para considerar a una entidad de carácter social, por lo que en todo caso tributarán por IVA los servicios de organización prestados por la misma, calificándose de autoconsumo, si tuviera carácter gratuito.

<sup>923</sup> Supuesto planteado en la Consulta de 7 de marzo de 2006 (Nº V0393-06) respecto a un consorcio

Por el contrario, cuando la prestación se realice por una persona o entidad que no tenga el carácter de entidad de carácter social, no podrá ser objeto de aplicación la exención, ya se trate de un profesional<sup>924</sup> o de una sociedad mercantil. Este criterio es doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos<sup>925</sup>, tributando con ello dichas actividades al tipo reducido del 7 por ciento<sup>926</sup>, por lo que estaremos ante una operación sujeta y no exenta. Esta sujeción se predica, con independencia de que la contraprestación por dichos servicios se perciban por la sociedad mercantil directamente de las personas que practican el deporte, o por otras entidades intermediarias a las que se les facture directamente el importe correspondiente por las actividades realizadas (Ayuntamientos, asociaciones o cooperativas de las cuales son socios o asociados las personas que practican el deporte)<sup>927</sup>.

A nuestro juicio, faltaría la inclusión, para que pudiera beneficiarse de la exención, de la sociedad mercantil de capital público local, ya que al no ser una entidad de Derecho público, no se aplicaría la exención, mientras que la solución sería la contraria si el servicio se presta a través de un organismo autónomo o de un consorcio sin fin de lucro.

Además, en segundo lugar, el destinatario material y efectivo de la prestación de los servicios debe ser una persona física que practique el deporte o la educación física; resultando irrelevante a estos efectos, que dicha persona física sea o no miembro o socio de la entidad que presta los servicios, o que esté o no afiliada a la correspondiente Federación Deportiva.

Esta exención se aplica, en tercer lugar, con independencia de quien sea

---

creado entre la Administración General del Estado, la Generalitat Valenciana y el Ayuntamiento de Valencia. En similares términos, la Consulta de 24 de septiembre de 2007 (Nº V1983-07) sobre un consorcio para la gestión del circuito permanente de velocidad constituido por una Diputación Provincial, un Ayuntamiento y las Federaciones Españolas de Motociclismo y Automovilismo.

<sup>924</sup> A este respecto, Consulta de la DGT 5 de junio de 2004 en relación a los servicios prestados por una monitora de gimnasia que presta servicios para discapacitados visuales. También la Consulta de 17 de diciembre de 2004 (Nº V0427-04) relativa a la prestación de servicios de Tai Chi Chun y Chi Kung (combinación de artes marciales y yoga).

<sup>925</sup> A estos efectos, Consulta de la DGT de 21 de octubre de 1997 (Nº 2149-97) sobre la contratación por un Ayuntamiento de servicios relacionados con la práctica del deporte (fútbol, baloncesto) con entidades mercantiles. También en el mismo sentido la Consulta de 7 de febrero de 2005 (clases de ajedrez y servicios de monitores para excursiones y piscina para menores de 25 años) y Consulta de 11 de octubre de 2005 (Nº V2039-05) relativa a la contratación por entidades públicas de sociedades mercantiles para prestar directamente servicios deportivos.

<sup>926</sup> En aplicación del apartado 8 del nº 1.2 del art. 91, en su actual redacción dada por el art. 71.Tres de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000. Así se recoge en la Consulta de la DGT de 16 de diciembre de 2003 respecto a la organización de actividades de senderismo por una entidad mercantil que lo contrata con una Administración pública.

<sup>927</sup> Consulta de la DGT de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2295-03).



la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación; es decir, si se lleva a cabo dicha práctica directamente o a cargo de un tercero (club, equipo, asociación, organizador de una competición deportiva, etc.). Por tanto, se extendería la aplicación de la exención al supuesto de que la contratación de la prestación del servicio se realizara por una Entidad local<sup>928</sup>.

Resulta irrelevante la finalidad perseguida por dichas personas con tales prácticas o por la persona o entidad (club, equipo, asociación, organizador de una competición deportiva, etc.) a cuyo cargo se prestan los servicios.

Por tanto, cumplirían este requisito, los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física de los que sean destinatarios material y efectivamente personas físicas, aunque el prestador de los mismos facture su importe con cargo a otras personas o entidades distintas de las personas físicas que realizan dicha práctica, y a la cual contribuyen de manera directa los referidos servicios. Por otro lado, la Dirección General de Tributos ha considerado que, cuando una entidad se limita a explotar sus instalaciones de carácter deportivo a través de un contrato de gestión, de forma que sea un tercero el que presta los servicios de carácter deportivo; no cabe la aplicación de la exención prevista en el art. 20.Uno.13 de la Ley 37/1992<sup>929</sup>.

#### **b) Requisitos de carácter objetivo.**

La exención es únicamente aplicable, en primer lugar, a aquellas operaciones que, de acuerdo con la normativa reguladora del IVA (arts. 11 y 12 de la Ley 37/1992), tengan la consideración de prestaciones de servicios a efectos de dicho impuesto. Por tanto, no resulta aplicable la exención, en ningún caso, a las operaciones que deban calificarse como entregas de bienes, según lo previsto en los arts. 8 y 9 de la Ley 37/1992.

En segundo lugar, si en una misma operación y por precio único, se entregaren bienes o se prestaren servicios de diversa naturaleza; el art. 79.Dos de la Ley 37/1992 establece que *«la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados»*.

La exención es únicamente aplicable, en tercer lugar, a aquellas prestaciones de servicios que estén directamente relacionadas con la práctica del deporte o la educación física por una persona física. Se incluye dentro de esta exención la cesión de las instalaciones deportivas a entidades, amateurs y

---

<sup>928</sup> Esto significa, tal y como se recoge en la Consulta de la DGT de 11 de febrero de 1998 (Nº 0182-98), que la exención se aplicaría en el caso de que un Ayuntamiento celebrara un contrato con un club para la organización de una carrera ciclista.

<sup>929</sup> Consultas de la DGT de 7 de marzo de 2003 y 8 de marzo de 2006 (Nº V0412-06).

profesionales, salvo que se trate de la celebración de espectáculos lúdicos deportivos.

Ahora bien, el criterio de la Administración sobre qué debe entenderse por servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física no parece estar muy claro. Así, se ha declarado la aplicación de la exención en relación a los servicios prestados por una Federación de Vela respecto a las cantidades cobradas por la expedición de Certificados de tiempos compensados, tanto si se facturan a favor de personas físicas como jurídicas, por estar directamente relacionados con la participación en una competición deportiva<sup>930</sup>. Y también las prestaciones de servicios a cambio del pago de las cuotas sociales de entrada o periódicas, las estadías en el mar y en seco de embarcaciones para socios y socios transeúntes, los servicios de la escuela de vela, los servicios consistentes en cursos de patrón de embarcaciones de recreo y los servicios de participación en regatas<sup>931</sup>.

Por tanto, no resulta aplicable la exención a aquellos servicios que no estén relacionados con la práctica del deporte o la educación física por personas físicas, o que sólo de una manera indirecta o inmediata contribuyan a dicha práctica. Además, la aplicación de esta exención no se extiende a los espectáculos deportivos, siendo indiferente su carácter profesional o aficionado para aplicar la exención; la diferencia entre espectáculos de carácter profesional o aficionado sí se tendrá en cuenta al objeto de aplicar el tipo reducido o el normal. Por tanto, se plantea el problema de fijar los límites respecto a lo que se entiende por recreativo y por deportivo.

La Dirección General de Tributos ha señalado que no resulta de aplicación la exención a las siguientes operaciones realizadas por un club náutico: prestaciones de servicios consistentes en el arrendamiento de un bar restaurante y de un taller náutico, servicios de grúa prestados a socios y no socios, servicios de varadero y taller prestados a socios y no socios, servicios de salvamento, servicios de arrendamiento de pañoles a socios y a socios transeúntes, servicios de suministro de agua, electricidad y teléfono, y servicios de parking para vehículos automóviles prestados a socios<sup>932</sup>.

---

<sup>930</sup> Consulta de la DGT de 24 de noviembre de 2004 (Nº V0299-04).

<sup>931</sup> Consulta de la DGT de 25 de marzo de 1999 (Nº 0404-99).

<sup>932</sup> Consulta de 25 de marzo de 1999 (Nº 0404-99).

### **3.9 Actividades culturales.**

#### **3.9.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.**

El art. 132.1 de la Directiva 2006/112/CE recoge, entre los supuestos en que los Estados miembros deben eximir de su tributación por IVA, en su letra n) a «*determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate*».

Respecto a la interpretación de este precepto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ha recogido<sup>933</sup> que la aplicación de la exención puede darse también cuando las actividades sean realizadas por personas físicas, ya que el principio de neutralidad fiscal se opone a que los artistas individuales no puedan ser considerados organismos asimilados a los “organismos de Derecho público” que realizan las prestaciones mencionadas en la letra n) del entonces vigente art. 13.A de la Sexta Directiva.

#### **3.9.2 Regulación en la Ley 30/1985.**

En el art. 8.1.14 se recogía la aplicación de la exención a determinadas actividades relacionadas con la cultura y con el espectáculo, cuando fueran realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales de carácter social<sup>934</sup>.

#### **3.9.3 Regulación en la Ley 37/1992.**

La actual Ley del IVA, en el nº 14 de su art. 20.Uno<sup>935</sup>, viene a reproducir el contenido del art. 8.1.14 de la Ley 30/1985; aunque extendiendo el ámbito de aplicación a las visitas a parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares, y a la organización de manifestaciones

---

<sup>933</sup> St. de 3 de abril de 2003, Asunto C-144/2000.

<sup>934</sup> Estas actividades consistían en:

- a) *Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.*
- b) *Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos y parques zoológicos.*
- c) *Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.*
- d) *La organización de exposiciones y conferencias».*

<sup>935</sup> Las actividades que quedan exentas en virtud del mencionado artículo son las siguientes:

- a) *Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.*
- b) *Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos, y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.*
- c) *Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.*
- d) *La organización de exposiciones y manifestaciones similares».*

similares a las exposiciones.

Para que resulte de aplicación esta exención, se tiene que producir el cumplimiento de unos requisitos de carácter objetivo y de carácter subjetivo.

#### **a) Requisitos de carácter subjetivo.**

Estas actividades tienen que ser prestadas por entidades de Derecho público, o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social.

En cuanto a las prestaciones por entidades de Derecho público (donde se incluyen también las actividades realizadas por organismos autónomos locales), se exige que se lleven a cabo directamente por el propio ente público<sup>936</sup>, ya que no sería de aplicación la exención a los supuestos en que una entidad pública se limitase a ceder a terceros el uso de la sala cinematográfica existente en su sede, para que sean estos últimos quienes organicen y lleven a cabo las proyecciones cinematográficas<sup>937</sup>. Por tanto, la Dirección General de Tributos ha considerado como actividades exentas la organización por un Ayuntamiento de conciertos en los que exige como contraprestación a los asistentes, el pago de un precio público<sup>938</sup>.

En cuanto a las entidades privadas de carácter social, tendrán que tener dicho reconocimiento, en los términos expuestos anteriormente, y de acuerdo con lo establecido en el art. 6 del actual Reglamento del IVA<sup>939</sup>.

#### **b) Requisitos de carácter objetivo.**

La actividad a la que se aplicará la exención tiene que ser alguna de las enumeradas en el n<sup>o</sup> 14 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, limitada por tanto, a

<sup>936</sup> Es más, en estos supuestos, dado que la letra w) del n<sup>o</sup> 4 del art. 20 del TRLRHL establece la posibilidad de la exigencia de tasas por la prestación de estos servicios (visitas a museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos u otros centros o lugares análogos), si se dan el resto de los requisitos exigidos por el art. 7.8 de la Ley 37/1992, estaríamos ante una operación no sujeta al impuesto.

<sup>937</sup> Consulta de la DGT de 10 de septiembre de 1998 (N<sup>o</sup> 1485-98).

<sup>938</sup> Consulta de la DGT de 6 de noviembre de 2003 (N<sup>o</sup> 1832-03).

<sup>939</sup> Esto significa que cuando no obtenga dicho reconocimiento, no podrá resultar de aplicación la exención, aunque los servicios sean prestados por una fundación –Consulta de la DGT de 5 de febrero de 2004 respecto a representaciones artísticas para un Ayuntamiento-. Por el contrario, sí resultará de aplicación la exención cuando haya obtenido el mencionado reconocimiento –Consulta de 21 de febrero de 2003 (N<sup>o</sup> 0255-03) respecto a la gestión de una asociación cultural de centros de acceso público a Internet-. Tampoco aplicará esta exención una sociedad mercantil, pues se entiende que no cumple este requisito –Consulta de 30 de enero de 2002 (N<sup>o</sup> 0120-02)-.

prestaciones de servicios, sin que resulte de aplicación a entregas de bienes<sup>940</sup>.

En cuanto a las exposiciones y manifestaciones similares, son aquellas que puedan considerarse como servicios culturales o de difusión de la cultura; por el contrario, otras exposiciones o manifestaciones que no tengan dicho objeto, quedarán fuera del ámbito objetivo de aplicación de la exención. Para comprobar si estamos ante un supuesto u otro, podemos remitirnos a las definiciones que contiene el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, que define como exposición: "manifestación pública de artículos de industria o de artes y ciencias, para estimular la producción, el comercio o la cultura", y por feria: "paraje público en que están expuestos los animales, géneros o cosas para este mercado". Por consiguiente, el carácter cultural o comercial de las ferias o exposiciones realizadas por una Entidad local dependerá de la finalidad perseguida en las mismas, de forma que tendrán carácter comercial aquellas que tengan por objeto la promoción de los bienes o servicios expuestos; por el contrario, tendrán carácter cultural aquellas ferias y exposiciones que tengan por finalidad principal la difusión o promoción cultural, en cualquiera de sus manifestaciones<sup>941</sup>.

Una vez determinada la procedencia de aplicación de la exención, esta se extenderá a las prestaciones de servicios en que consistan dichas exposiciones o manifestaciones culturales, o que se efectúen en el desarrollo de estas, tales como el acceso a las mismas, a charlas, conferencias o presentaciones que se puedan efectuar en su transcurso, y en general, a prestaciones de servicios consistentes en exposiciones, congresos, manifestaciones y similares, o que tengan lugar en el desarrollo de las mismas, cuyo objeto sea la difusión de la cultura.

También se ha admitido la aplicación de esta exención respecto de la gestión de centros de acceso público a Internet<sup>942</sup>. Por el contrario, no resulta de aplicación la misma respecto al alquiler de stands a los participantes de dichas exposiciones para la promoción de sus productos<sup>943</sup>.

---

<sup>940</sup> En la Consulta de la DGT de 29 de junio de 1998 (Nº 1182-98) se recoge el contenido de las Resoluciones de 30 de enero de 1987 y 27 de abril de 1994 del mismo Centro Directivo, donde se señalan que la exención no se extiende a las entregas de copias, fotocopias, reproducciones de libros y revistas especializadas, diapositivas o transparencias efectuadas por las entidades a que resulta de aplicación la exención.

<sup>941</sup> Consulta de la DGT de 10 de enero de 2007 en relación a la organización de unas Jornadas Gastronómicas por un Ayuntamiento (Nº V0038-07).

<sup>942</sup> Consulta de la DGT de 21 de febrero de 2003 (Nº 0255-03).

<sup>943</sup> La anteriormente mencionada Consulta de 10 de enero de 2007 (Nº V0038-07).

### 3.10 Transporte de enfermos o heridos.

La aplicación de esta exención se recoge en la letra p) del art. 132 de la Directiva 2006/112/CE, aunque condicionado a que se realicen estas prestaciones por organismos debidamente autorizados. También se recogió en el nº 15 del art. 8.1 de la Ley 30/1985.

En el nº 15 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992 se recoge la aplicación de la exención respecto al transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello. La aplicación de la exención contenida en el precepto citado precisa de la concurrencia de dos requisitos:

- a) Que los destinatarios del servicio de transporte sean personas heridas o enfermas. En este supuesto se incluirían las personas con discapacidades físicas o psíquicas<sup>944</sup>.
- b) Que el vehículo esté especialmente adaptado para el transporte de dichas personas. A dichos efectos, se entenderá que un vehículo está adaptado para el transporte de personas heridas o enfermas cuando su configuración original, en relación con otros vehículos de la misma marca y características, haya sido objeto de modificaciones estructurales, técnicas o mecánicas de carácter permanente por las que resulten adaptados especialmente para el transporte de dichas personas. En este supuesto nos encontraríamos aunque el transporte se haga a través de un helicóptero<sup>945</sup>.

De acuerdo con la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos, no se condiciona la aplicación de la exención a que el prestador del servicio utilice medios propios en su realización<sup>946</sup>, y en el supuesto de que se contratara a personal sanitario para colaborar en esta labor, habría que ver si se cumplen los requisitos para aplicar la exención recogida en el art. 20.Uno.3 de la actual Ley del IVA.

### 3.11 Operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

En el art. 135.1 letra a) de la Directiva 2006/112/CE, se recogen las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas, efectuadas por corredores y agentes de seguros<sup>947</sup>.

<sup>944</sup> Consultas de la DGT de 25 de febrero de 2005 (Nº V0287-05) y 4 de julio de 2007 (Nº V1462-07).

<sup>945</sup> Consulta de la DGT de 11 de junio de 1998 (Nº 1037-98).

<sup>946</sup> Consulta de la DGT de 17 de febrero de 1997 (Nº 0282-97).

<sup>947</sup> A efectos de interpretación del presente artículo, la St. del TJCE de 25 febrero 1999 *Card Protection Plan*, Asunto C-349/96 ha concluido que «un sujeto pasivo, que no tenga la condición de asegurador, que en el marco de un seguro colectivo del que es tomador procura a sus clientes, que son los

El correlativo apartado de la Sexta Directiva fue transpuesto a nuestro ordenamiento jurídico en el nº 16 del art. 8.1 de la Ley 30/1985, recogiendo las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización, así como las prestaciones de servicios relativas a las mismas realizadas por agentes y corredores de seguros y reaseguros.

En el nº 16 del art. 20.Uno de la actual Ley del IVA se recoge la aplicación de la exención a las operaciones de seguro (incluidas las modalidades de previsión), reaseguro y capitalización, así como los servicios de mediación<sup>948</sup>.

### **3.12 Operaciones financieras.**

#### **3.12.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.**

El art. 135 de la Directiva 2006/112/CE recoge una serie de supuestos relacionados con operaciones financieras (anteriormente se recogía en la parte B de la Sexta Directiva), respecto de las cuales, los Estados miembros deben eximir de la aplicación del impuesto.

#### **3.12.2 Consideraciones generales.**

Tal y como ha recogido la doctrina<sup>949</sup>, existe la tendencia en la práctica totalidad del Derecho comparado, a considerar exentas las operaciones que se denominan “servicios financieros principales”, o incluso de los “servicios financieros secundarios”, tales como la consultoría financiera, gestión de cobro, custodia de títulos o alquiler de cajas de seguridad. Entre las razones que se esgrimen por la doctrina para otorgar este tratamiento, se encuentran las dificultades en la determinación de la base imponible, la necesidad de adaptación a la competitividad internacional en este campo, y fundamentalmente en el principio de libertad de circulación de capitales, en el seno de la Unión Europea.

En estos supuestos, además, estamos ante una exención limitada, lo que va a suponer que la entidad financiera no recuperará las cuotas soportadas en la obtención de los servicios cuya transmisión resulta exenta, comportándose por tanto como consumidor final del impuesto; y en consecuencia, puede tratar

---

*asegurados, una cobertura de seguro a través de un asegurador que asume el riesgo cubierto, efectúa una operación de seguro a efectos de dicha disposición.» A efectos de interpretación del presente artículo, véase la Sentencia TJCE (Sala Primera) de 8 marzo 2001 C-240/99.*

<sup>948</sup> Que tal y como se recoge en el propio artículo, incluye la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

<sup>949</sup> GARDE ROCA, J. A.: “Los servicios financieros y el IVA”; *Impuestos*, nº 7. 1989.

de recuperar ese mayor coste que le supone, vía incremento del precio para el cliente. Además, teniendo en cuenta que la entidad financiera realizará también operaciones sujetas y no exentas, vendrá obligada a aplicar la regla de la prorata.

En todo caso, hemos de tener en cuenta que, en los servicios financieros que se declaran exentos en el nº 18 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, se mencionan una gran variedad de instrumentos que sirven de medio de cobro y de pago. Sin embargo, los medios de cobro y de pago están tasados en su utilización para las Corporaciones locales<sup>950</sup>.

Ahora bien, dado que las sociedades mercantiles dependientes de los entes locales no están sujetos a las restricciones que se establecen para estos últimos; van a ser objeto de estudio aquellas que pueden afectar más directamente a los entes locales y a sus sociedades mercantiles dependientes, como sujetos que se relacionan con entidades bancarias en el tráfico jurídico.

### **3.12.3 Estudio de operaciones financieras singulares.**

#### **a) Concertación de créditos y préstamos y operaciones relacionadas con los mismos.**

Esta exención, que encuentra su fundamento en el art. 135.1 letra b) de la Directiva 2006/112/CE<sup>951</sup>, se recogió en la Ley 30/1985<sup>952</sup> actualmente se encuentra en el art. 18 de la Ley 37/1992, en cuya letra c), se establece la exención a favor de la concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza, así como la transmisión de préstamos o créditos (letra e). En la letra d), por su parte, se recoge la exención a favor de las operaciones de permuta financiera.

Nuestra legislación vigente establece la posibilidad de las Entidades locales

---

<sup>950</sup> Estas restricciones vienen recogidas tanto en la legislación estatal como en la aplicable específicamente a las EELL. Así, el art. 60 de la LGT recoge que el pago de las deudas tributarias se efectuará en efectivo, aunque también podrá efectuarse en efectos timbrados cuando así se disponga reglamentariamente. El Reglamento General de Recaudación desarrolla los medios de pago que se mencionan en el art. 34 de dicho texto legal, y que son el cheque (art. 35), tarjeta de crédito y débito (art. 36), transferencia bancaria (art. 37) y domiciliación bancaria (art. 38). En la normativa local, el art. 198 del TRLRHL recoge como medios de cobro y de pago el efectivo, transferencias, cheques o cualquier otro medio o documento de pago, sean o no bancarios, que se establezcan.

<sup>951</sup> Que recoge, como operación exenta, la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron.

<sup>952</sup> En concreto, en las letras b) y c) del art. 8.1.18, recogía la exención de las operaciones consistentes en la concesión de créditos y préstamos en dinero, y demás operaciones relacionadas con los mismos, cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros.



de acudir a la concertación de préstamos y créditos, a corto y a largo plazo<sup>953</sup>, aunque en determinados supuestos, estos deben concertarse obligatoriamente con entidades financieras<sup>954</sup>.

Aunque no es función propia de las Corporaciones locales la concesión de préstamos y créditos, sin embargo dicha posibilidad de recoge como una competencia de las Diputaciones Provinciales, en cuanto a la concesión de anticipos de recaudación a los Ayuntamientos, cuando tengan delegada la recaudación del IBI y del IAE por los municipios<sup>955</sup>.

Asimismo, los entes locales pueden otorgar créditos y préstamos al personal a su servicio, lo que se denomina “anticipos reintegrables”, operación que estará exenta de la tributación del impuesto.

El criterio mantenido por la Dirección General de Tributos<sup>956</sup> en el supuesto de que un Ayuntamiento transmitiera un derecho de crédito en garantía de cuyo pago se encuentran afectas determinadas edificaciones, es que dicha cesión de un derecho de crédito sólo estará sujeta al IVA si el referido derecho formara parte del patrimonio empresarial del referido ente público, y en todo caso, la citada cesión quedaría exenta del mismo por aplicación de este artículo; exigiendo la Dirección General de Tributos que la referida cesión determine la transmisión de la titularidad del crédito cedido, que se producirá cuando el adquirente asuma el riesgo de insolvencia del deudor respecto de los mismos.

---

<sup>953</sup> A este respecto, el art. 49 del TRLRHL recoge en su nº 1 que: «Para la financiación de sus inversiones, así como para la sustitución total o parcial de operaciones preexistentes, las entidades locales, sus organismos autónomos y los entes y sociedades mercantiles dependientes, que presten servicios o produzcan bienes que no se financien mayoritariamente con ingresos de mercado, podrán acudir al crédito público y privado, a largo plazo, en cualquiera de sus formas».

<sup>954</sup> Así se establece en el nº 4 del art. 49 del TRLRHL, ya que: «Para los casos excepcionales previstos en los artículos 177.5 y 193.2 de esta Ley, el crédito sólo podrá instrumentarse mediante préstamos o créditos concertados con entidades financieras».

<sup>955</sup> En el nº 2 del art. 149 del TRLRHL se recoge que: «Cuando las diputaciones provinciales asuman por cuenta de los ayuntamientos de su ámbito territorial la recaudación de los Impuestos sobre Bienes Inmuebles y sobre Actividades Económicas, regulados en el título II de esta Ley, podrán concertar, con cualesquiera entidades de las enumeradas en el artículo 48, operaciones especiales de tesorería con el exclusivo objeto de anticipar a los ayuntamientos, anualmente, hasta el 75 por 100 del importe de las presumibles recaudaciones por dichos tributos».

<sup>956</sup> Consulta de la DGT de 9 de enero de 1998 (Nº 0006-98) que reproduce la doctrina de la Resolución vinculante de la DGT de fecha 24 de noviembre de 1986. En el mismo sentido, la Resolución nº 4/1997, de 3 de diciembre de la DGT relativa a la aplicación del IVA en los casos en que las comunidades titulares de montes vecinales en mano común, suscriben un determinado convenio con la Junta de Galicia para el desarrollo de la explotación forestal de dichos montes, respecto a los anticipos reintegrables concedidos por la Junta de Galicia, es establece que están exentos del tributo.

## **b) La negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía.**

La Ley 37/1992, en su art. 20.Uno letra f) recoge la exención por las operaciones consistentes en la prestación de fianzas, avales, cauciones y demás garantías reales o personales, así como la emisión, aviso, confirmación y demás operaciones relativas a los créditos documentarios, así como la transmisión de garantías (letra g). Su fundamento se encuentra en el art. 135.1 letra c) de la Directiva<sup>957</sup>, e igualmente se recogió en la Ley 30/1985<sup>958</sup>.

En el ordenamiento jurídico se ha establecido la posibilidad de que las Entidades locales garanticen el pago de los créditos que les hayan concedido, estableciéndose distintas formas de garantía en función de que los créditos sean a corto o a largo plazo<sup>959</sup>.

Asimismo, las Corporaciones locales pueden prestar fianzas y avales a favor de sus entes dependientes, con ciertos límites<sup>960</sup>, o incluso de

<sup>957</sup> Que establece la exención a favor de la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron.

<sup>958</sup> La letra d) del art. 8.1.18 de la Ley 30/1985 recogía la exención por los servicios de prestación de fianzas, avales, cauciones, garantías y créditos documentarios; extendiendo dicha exención a la gestión de garantías de préstamos o créditos efectuadas por quienes concedieron los préstamos o créditos garantizados o las propias garantías.

<sup>959</sup> El n° 5 del art. 49 del TRLRHL recoge: *«El pago de las obligaciones derivadas de las operaciones de crédito podrá ser garantizado en la siguiente forma:*

*A) Tratándose de operaciones de crédito a corto plazo:*

- a) En el supuesto previsto en el artículo 51.a) mediante la afectación de los recursos tributarios objeto del anticipo, devengados en el ejercicio económico, hasta el límite máximo de anticipo o anticipos concedidos.*
- b) En las operaciones de préstamo o crédito concertadas por organismos autónomos y sociedades mercantiles dependientes, con avales concedidos por la corporación correspondiente. Cuando la participación social sea detentada por diversas entidades locales, el aval deberá quedar limitado, para cada partícipe, a su porcentaje de participación en el capital social.*
- c) Con la afectación de ingresos procedentes de contribuciones especiales, tasas y precios públicos.*

*B) Tratándose de operaciones de crédito a largo plazo:*

- a) Con la constitución de garantía real sobre bienes patrimoniales.*
- b) Con el instrumento previsto en el apartado A).b) anterior.*
- c) Con la afectación de ingresos procedentes de contribuciones especiales, tasas y precios públicos, siempre que exista una relación directa entre dichos recursos y el gasto a financiar con la operación de crédito.*
- d) Cuando se trate de inversiones cofinanciadas con fondos procedentes de la Unión Europea o con aportaciones de cualquier Administración pública, con la propia subvención de capital, siempre que haya una relación directa de ésta con el gasto financiado con la operación de crédito».*

<sup>960</sup> A este respecto el n° 7 del art. 49 del TRLRHL establece que: *«Las corporaciones locales también podrán conceder avales a sociedades mercantiles participadas por personas o entidades privadas, en las que tengan una cuota de participación en el capital social no inferior al 30 por 100. El aval no podrá garantizar un porcentaje del crédito superior al de su participación en la sociedad.*

operaciones de crédito que concierten sus contratistas de obras o servicios y concesionarios de los servicios públicos<sup>961</sup>.

### **c) Depósitos de fondos y operaciones relacionadas con los mismos.**

La apertura de cuentas en entidades bancarias se recoge en la legislación aplicable a las Corporaciones locales<sup>962</sup>. La Ley 37/1992, en su letra h) del art. 20.Uno.18<sup>963</sup> recoge la exención a favor de las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago, incluyendo la compensación interbancaria de cheques y talones, la aceptación y la gestión de la aceptación y el protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto<sup>964</sup>. Esta exención encuentra su fundamento en el art. 135.1 letra d) de la Directiva<sup>965</sup> y también se preveía en la Ley 30/1985<sup>966</sup>.

---

*8. Las operaciones a que se refieren los dos apartados anteriores estarán sometidas a fiscalización previa y el importe del préstamo garantizado no podrá ser superior al que hubiere supuesto la financiación directa mediante crédito de la obra o del servicio por la propia entidad».*

<sup>961</sup> El nº 6 del art. 49 del TRLRHL recoge que: *«Las corporaciones locales podrán, cuando lo estimen conveniente a sus intereses y a efectos de facilitar la realización de obras y prestación de servicios de su competencia, conceder su aval a las operaciones de crédito, cualquiera que sea su naturaleza y siempre de forma individualizada para cada operación, que concierten personas o entidades con las que aquéllas contraten obras o servicios, o que exploten concesiones que hayan de revertir a la entidad respectiva».*

<sup>962</sup> El art. 197 del TRLRHL establece que:  
*«1. Las entidades locales podrán concertar los servicios financieros de su tesorería con entidades de crédito y ahorro, mediante la apertura de los siguientes tipos de cuentas:*  
*a) Cuentas operativas de ingresos y pagos.*  
*b) Cuentas restringidas de recaudación.*  
*c) Cuentas restringidas de pagos.*  
*d) Cuentas financieras de colocación de excedentes de tesorería.*  
*2. Asimismo las entidades locales podrán autorizar la existencia de cajas de efectivo, para los fondos de las operaciones diarias, las cuales estarán sujetas a las limitaciones que reglamentariamente se establezcan».*

<sup>963</sup> Letra h) redactada, con efectos a partir del día 1 de enero de 2004, por el apartado 1.2 del art. 7 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

<sup>964</sup> Ahora bien, la exención no se extiende al servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

<sup>965</sup> Donde se recoge la exención a favor de las operaciones relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos. En el apartado correspondiente a las exenciones en el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, excepciona a los alquileres de cajas de seguridad.

<sup>966</sup> El art. 8.1 letra a) estableció la exención a favor de los depósitos en efectivo en sus diversas formas y las demás operaciones relacionadas con los mismos, añadiendo en su letra e) las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago, incluida la compensación interbancaria de cheques y talones. No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro.

Esta exención se extiende (letra i)<sup>967</sup> a la transmisión de los efectos y órdenes de pago referidos anteriormente, incluso la transmisión de efectos descontados<sup>968</sup>.

**d) Servicios y operaciones relativos a acciones, participaciones y demás títulos mobiliarios.**

En virtud de lo establecido en la letra k) del art. 20.Uno.18 de la Ley 37/1992 las operaciones que se lleven a cabo por las Entidades locales relacionadas tanto con las acciones y participaciones en las empresas locales, como la participación que pueden tener en otras sociedades, estarán exentas del impuesto, incluida la transmisión de los valores (letra l). Esta exención tiene su fundamento en el art. 135.1 letra f) de la Directiva 2006/112/CE<sup>969</sup>, y que contenía igualmente en la Ley 30/1985<sup>970</sup>.

**e) Servicios prestados por fedatarios públicos.**

Si bien en el ámbito de las Entidades locales, se califica como una función pública necesaria, cuya responsabilidad administrativa está reservada a funcionarios con habilitación de carácter estatal, la de secretaría, comprensiva de la fe pública y el asesoramiento legal preceptivo (D.A. Segunda del Estatuto Básico del Empleado Público), en ocasiones se hace necesario acudir a otros fedatarios públicos, como pueden ser los Notarios en la firma de los contratos de crédito o a los Registradores de la Propiedad y Mercantiles. Pues bien, en estos supuestos, cuando se haga referencia a las operaciones exentas a que se refieren las operaciones mencionadas en el nº 18 y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales, la letra ñ) del art. 20.Uno.18 de la Ley 37/1992<sup>971</sup> recoge la

---

<sup>967</sup> La letra i) del apartado 18 del número Uno del art. 20 fue redactada, con efectos a partir del día 1 de enero de 2004, por el apartado 1.2 del art. 7 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

<sup>968</sup> No se incluye en la exención la cesión de efectos en comisión de cobranza. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

<sup>969</sup> Donde se recoge la exención a favor de las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores, con una serie de excepciones, como son los títulos representativos de mercaderías, y los derechos o títulos enunciados en el apartado 3 del artículo 5.

<sup>970</sup> En la letra g) del art. 8.1.18 de la Ley 30/1985 se mencionaban los servicios y operaciones (exceptuados el depósito y la gestión) relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás títulos valores no mencionados anteriormente, con excepciones, relativos a los títulos representativos de mercaderías y los títulos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de un bien inmueble.

<sup>971</sup> La letra ñ) del art. 20.1.18 redactada por la Disposición Adicional 29 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

exención por los servicios de intervención prestados por estos fedatarios públicos, recogiendo en el propio artículo los servicios a que se refiere<sup>972</sup>. Esta exención se recogía igualmente en la letra j) del art. 8.1.18 de la Ley 30/1985<sup>973</sup>.

### **3.13 Servicios relacionados con juegos de suerte.**

#### **3.13.1 Regulación en la Directiva Comunitaria.**

En el art. 135.1 de la Directiva 2006/112/CE, en su letra i) se recoge una serie de supuestos en los que los Estados miembros deben eximir de su sujeción al impuesto, recogiendo, a *«las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero, a reserva de las condiciones y límites determinados por cada Estado miembro»*.

Este supuesto ha sido objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, señalando<sup>974</sup> que dicho párrafo *«debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establezca que la explotación de todos los juegos y máquinas de juegos de azar está exenta del IVA cuando se realice en casinos públicos autorizados, mientras que el ejercicio de esta misma actividad por operadores que no sean los titulares de tales casinos no goza de dicha exención. Teniendo efecto directo, en el sentido de que un titular de juegos o de máquinas de juegos de azar puede invocarla ante los órganos jurisdiccionales nacionales para evitar que se apliquen las normas de Derecho interno incompatibles con dicha disposición»*.

Ahora bien, en virtud de la Directiva, los Estados miembros resultan competentes para determinar las condiciones y límites de esta exención; aunque en el ejercicio de esta facultad deben respetar el principio de neutralidad fiscal, ya que no se puede hacer depender la aplicación de la exención, de la identidad del titular de tales juegos y máquinas<sup>975</sup>. Además, la jurisprudencia ha añadido<sup>976</sup> que un Estado no puede agravar la explotación ilegal de un juego de azar con el IVA, cuando la actividad correspondiente efectuada por un casino público está exenta.

---

<sup>972</sup> Entre los servicios de intervención se comprenderán la calificación, inscripción y demás servicios relativos a la constitución, modificación y extinción de las garantías a que se refiere la letra f) del art. 18.Uno de la Ley 37/1992.

<sup>973</sup> Donde se recogía la exención por los servicios de intervención en las operaciones descritas anteriormente por Agentes de Cambio y Bolsa, Corredores de Comercio Colegiados y Notarios.

<sup>974</sup> St. TJCE (Sala Segunda) de 11 de enero de 2005.

<sup>975</sup> St. TJCE de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02.

<sup>976</sup> St. TJCE de 11 de junio 1998, Asunto C-283/95, Sr. Fischer y el Finanzamt Donaueschingen.

### 3.13.2 Regulación en la Ley 30/1985.

El nº 19 del art. 8.1 de la Ley 30/1985 vino a recoger una exención a favor de las loterías, apuestas y juegos organizados por el Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado y la Organización Nacional de Ciegos y, en su caso, los órganos correspondientes de las Comunidades Autónomas, así como las actividades cuya autorización o realización no autorizada constituyan los hechos imponible de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar.

El art. 13.1.19 del Reglamento 2028/1985, además recogió que la exención no se extendía a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las anteriormente mencionadas que no constituyeran el hecho imponible de la referida tasa.

En interpretación de la mencionada exención, la jurisprudencia ha señalado<sup>977</sup> que, tanto la Ley del IVA como su Reglamento de desarrollo, distinguieron nítidamente los espectáculos públicos de los juegos de azar; porque precisamente los juegos de azar, sujetos a la Tasa de Juegos, están exentos del IVA, no así los espectáculos, que se hallan al margen por completo de dicha Tasa de Juegos.

### 3.13.3 Regulación en la Ley 37/1992.

En el nº 19 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, se recogen como supuestos de exención, las actividades que constituyan los hechos imponible de la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, o de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, sin que la misma se extienda a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario de las mismas que no constituyan el hecho imponible de las referidas tasas, con excepción de los servicios de gestión del bingo.

En el caso de que la entidad venga obligada a aplicar la regla de la prorratea, en el denominador debe incluirse como contraprestación, el importe total obtenido por la venta de los cartones de juego<sup>978</sup>, sin descontar, por tanto, el importe entregado en concepto de premios.

---

<sup>977</sup> St. del TS de 17 de abril de 1998. En dicha Sentencia se manifiesta, además, que el juego de bingo, no es un espectáculo público, y su concesión se otorga a entidades sociales y culturales permanentes y solventes, después de un cuidado y meticoloso expediente. El juego de bingo no se realiza ocasionalmente, sino como una actividad habitual de la asociación, entidad, etc., concesionaria.

<sup>978</sup> Así se manifiesta el TEAC en su Resolución de 29 de junio de 2005 (Considerando Séptimo), donde además menciona que éste criterio ha sido defendido por el mismo Tribunal en Resoluciones de 3 y 22 de febrero de 1996 y 29 de mayo de 1998, así como en diversas consultas de la Dirección General de Tributos y la Audiencia Nacional en su St. de 5 de febrero de 2001.

### **3.14 Actividades audiovisuales.**

El art. 132.1 de la Directiva, recoge en su letra q) que resultará de aplicación la exención a las actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial. El estudio de la sujeción al IVA de las actividades relacionadas con la prestación de servicios audiovisuales por las Entidades locales, ha sido objeto de estudio específico en otro apartado del presente trabajo.

### **3.15 Servicios de propiedad intelectual prestados por los autores.**

#### **3.15.1 Antecedentes de la exención.**

Esta exención no se recogía en la Sexta Directiva, ni en la Ley 30/1985, sino que el antecedente legislativo de la actualmente prevista en el art. 20.Uno.26 de la Ley 37/1992, lo constituye la Disposición Adicional Tercera de la Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual, que determinaba la exención de los servicios de cesión de ciertos derechos de los que constituyen el objeto de la mencionada Ley, referidos a las obras tangibles realizadas por determinados autores.

Ahora bien, la Comisión Europea interpuso un recurso contra el Reino de España el 2 de febrero de 1990 (Asunto C-35/90) por entender que dicha exención no se ajustaba al art. 2.1 de la Sexta Directiva, por tratarse de servicios realizados a título oneroso y con carácter independiente; y sin que España pudiera justificar el mantenimiento de dicha exención en base a la letra b) del apartado 3 del art. 28 de la Sexta Directiva<sup>979</sup>, al no haber hecho uso de dicha posibilidad, procedimiento que culminó en la condena al Reino de España<sup>980</sup>.

También el establecimiento de dicha exención fue criticada en nuestro país por la doctrina<sup>981</sup>, ya que la Ley 30/1985 había establecido como una prestación de servicios sujeta al impuesto, en el nº 4 de su art. 7.2 *«las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial»*; por lo que únicamente se podía justificar la inclusión de dicha exención en base a argumentos políticos, por la presión ejercida por determinados grupos.

---

<sup>979</sup> Dicho precepto establece que: *«En el curso del periodo transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán: b) continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro»*.

<sup>980</sup> En virtud de la St. del TJCE de 17 de octubre de 1991.

<sup>981</sup> ZURDO Y RUIZ DE AYÚCAR, J.: “La Ley de Propiedad Intelectual y el IVA”; *Impuestos*, nº 2. 1988.

Ahora bien, con la actual Directiva 2006/112/CE, el art. 376 admite que España podrá seguir eximiendo las prestaciones de servicios suministradas por los autores que figuran en el punto 2) de la parte B del Anexo X que hace referencia expresamente a la prestación de servicios de autores, artistas e intérpretes de obras de arte, aunque con una serie de excepciones, en las condiciones que existían el 1 de enero de 1993.

### **3.15.2 Regulación en la Ley 37/1992.**

A tenor de lo establecido en el nº 26 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, van a quedar exentos de tributación los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor; prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores.

Podemos delimitar la existencia de una serie de requisitos de carácter subjetivo y objetivo para aplicar la exención.

#### **a) Requisitos de carácter subjetivo.**

En primer lugar, teniendo en cuenta que el art. 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril) considera autores a las personas naturales que crean alguna obra literaria, artística o científica; la Dirección General de Tributos ha considerado que, para que opere la exención, la cesión se tiene que producir por una persona física (con independencia del destinatario de la cesión y la contraprestación pactada) y por tanto, la exención no se aplicará cuando la cesión sea realizada por una persona jurídica (por ejemplo, un editor)<sup>982</sup>.

En cuanto al destinatario de las prestaciones, en segundo lugar, en alguno de los servicios mencionados no es indiferente, ya que para la aplicación de la exención de los servicios prestados por los colaboradores literarios, gráficos o fotográficos se limita, por prescripción expresa de la Ley, a los prestados a editores de periódicos y revistas, sin que se extienda a los prestados a editores de libros, a las agencias de prensa, a emisoras de radio o televisión ni, en

---

<sup>982</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 15 de julio de 1997 (Nº 1578-97) respecto a la cesión de derechos de autor de obras musicales efectuada por el propio compositor (persona física) en favor de un editor (persona jurídica) y por este último en favor de otras entidades (agencias de publicidad, productoras de cine y de televisión). En la Consulta de 24 de marzo de 1988 se declara la exención en las prestaciones de servicios efectuadas por escritores personas físicas que consistan en la creación de obras literarias, artísticas o científicas, escritas o impresas y redacción de textos para su publicación en diarios y revistas. El requisito de que se realice por una persona física se exige también en las Consultas de 26 de febrero de 1999 (Nº 0257-99) y 29 de octubre de 2001 (Nº 1927-01).



general, a cualesquiera otras personas o entidades distintas de los editores de periódicos o revistas<sup>983</sup>.

### **b) Requisitos de carácter objetivo.**

La Dirección General de Tributos exige, en primer lugar, que estemos ante una prestación de servicios y no una entrega de bienes<sup>984</sup>, por lo que no va a resultar de aplicación a las pinturas que se pueden hacer por encargo para un Ayuntamiento<sup>985</sup>. A este respecto hemos de tener en cuenta que en la redacción original de la Ley 37/1992 se contenía una exención<sup>986</sup>, que fue suprimida a partir del 1 de enero de 1995<sup>987</sup>, con el ordinal nº 27 que incluía la entregas por sus autores de obras artísticas. A partir de este momento, lo que va a quedar exento es la cesión por sus autores de los derechos de reproducción de esa obra de arte.

Además, en cuanto a la alusión a “servicios profesionales”, ha sido interpretado por la doctrina<sup>988</sup> en el sentido de incluir, tanto a los servicios de quienes habitualmente se dedican a la realización de estas actividades, como a los que solo lo realizan de manera ocasional, pero que son considerados como tales por imperativo de la ley. Por otro lado, quedarían fuera de la exención, los

---

<sup>983</sup> Consulta de 2 de octubre de 1997 (Nº 2017-97). En la Consulta de 24 de marzo de 1988 se declaran como actividades sujetas y no exentas las de participación en tertulias o coloquios en radio y televisión, la redacción de textos para su emisión en dichos programas o como prólogos de obras teatrales. También las Consultas de 26 de febrero de 1999 (Nº 0257-99) y 29 de octubre de 2001 (Nº 1927-01) recogen que la operación consistente en la preparación y cesión de guiones para televisión no está exenta del IVA.

<sup>984</sup> Criterio recogido en la Consulta de 26 de febrero de 1999 (Nº 0257-99).

<sup>985</sup> Consulta de 24 de enero de 2007 (Nº V0180-07), respecto a la realización de una pintura que consistirá el cartel anunciador de determinados fiestas de la ciudad. En todo caso, al tener este bien la consideración de objeto de arte, será de aplicación el tipo reducido del 7 por ciento en virtud del art. 91.Uno.4 de la actual Ley del IVA.

<sup>986</sup> Referida a las entregas de obras de arte y bienes análogos que no se destinaren normalmente a uso industrial, cuando dicha entrega se efectuare por sus autores o por personal que actuara en nombre y por cuenta de ellos. Quedaban exentos los siguientes bienes:

- Pinturas, dibujos y pinturas al pastel, incluidas las copias, realizadas totalmente a mano, con exclusión de los artículos manufacturados decorados a mano y de los dibujos industriales.
- Litografías, grabados y estampas firmadas y numeradas por el artista y obtenidas por medio de piedras litográficas, planchas u otras superficies grabadas, totalmente ejecutadas a mano.
- Obras originales de arte estatuario y escultórico, con exclusión de las reproducciones en serie de las obras de artesanía de carácter comercial.

<sup>987</sup> Ley 42/1994, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales en cumplimiento de los compromisos de armonización comunitaria, impuesta en la Directiva 95/5/CE de 14 de febrero de 1994, dentro de la nueva reestructuración que se efectúa del régimen especial del impuesto que afecta a los objetos de arte.

<sup>988</sup> ZURDO Y RUIZ DE AYÚCAR, J.: *op. cit.*

servicios de quienes no son profesionales.

En tercer lugar, en cuanto a las actividades a las que se aplicará la exención, la Dirección General de Tributos, entendió que la exención se aplicaba a los traductores de obras literarias, artísticas o científicas<sup>989</sup>, pero siempre prestados por personas físicas, con base en el art. 11 de la Ley de Propiedad Intelectual; en virtud del cual se induce que *«tienen la consideración de autores, no solamente los creadores de obras originales, sino también quienes realizan obras derivadas o compuestas a partir de otras preexistentes tales como las traducciones, adaptaciones, revisiones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos, arreglos musicales y cualesquiera otras transformaciones de obras científicas, literarias o artísticas en lo que supone su aportación personal y original distinta de la obra preexistente»*<sup>990</sup>.

Por tanto, la exención que se aplica a los traductores, solo alcanza al supuesto de que se trate de traducciones escritas de obras científicas, literarias o artísticas, sin que se aplique a las traducciones de los folletos informativos de empresas y productos, anuncios de radio, televisión y publicaciones periódicas, y conferencias y discursos que no sean objeto de publicación. Tampoco están exentos del IVA, los servicios de intérprete o traductor oral.

También se beneficiaría de la aplicación de la exención las prestaciones de servicios consistentes en la redacción de un texto de un folleto de promoción turística de las fiestas de un Ayuntamiento, efectuado por una persona física, cuando dicho texto suponga una creación literaria y no una mera comunicación de información relativa al evento objeto del folleto<sup>991</sup>.

---

<sup>989</sup> Por otra parte, hay que tener en cuenta que ante la falta de conceptos tributarios, deberán tenerse en cuenta las definiciones contenidas en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española sobre lo científico, literario y artístico, tal y como recoge la Dirección General de Tributos en su Consulta de 1 de febrero de 2002 (Nº 0141-02) y que son las siguientes:

"Ciencia": Cuerpo de doctrina metódicamente formado y ordenado, que constituye un ramo particular del humano saber.

"Literatura": Arte bello que emplea como instrumento la palabra. Comprende las producciones poéticas y todas aquellas obras en que caben elementos estéticos, como las oratorias, históricas y didácticas.

"Arte": Acto o facultad mediante los cuales, valiéndose de la materia, de la imagen o del sonido imita o expresa el hombre lo material o lo inmaterial y crea copiando o fantaseando.

En este sentido, por obra científica, literaria o artística debe entenderse cualquier producción relativa a las ciencias, la literatura o el arte en los términos definidos por el Diccionario de la Lengua Española y sólo podrán considerarse exentas las traducciones de las mencionadas obras, en cuanto que sólo en dichas traducciones puede admitirse una aportación personal y original del traductor a la obra preexistente.

<sup>990</sup> Consulta de 1 de febrero de 2002 (Nº 0141-02).

<sup>991</sup> Consulta de la DGT de 5 de febrero de 2007.

## **2.- Exenciones en operaciones relacionadas con entregas de bienes.**

### **a) Introducción.**

Los problemas planteados en cuanto a la aplicación de las exenciones, surgen asimismo en el ámbito de las Entidades locales, puesto que las mismas pueden actuar en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, y además pueden resultar destinatarias de estos terrenos en cuanto realizan funciones de carácter público. Además, nos encontramos ante la dificultad de aplicación de estas exenciones, que vienen plagadas de excepciones en su aplicación, en función de la exigencia de determinados requisitos, como son que las operaciones se realicen por un promotor, o que el terreno esté en curso de urbanización, cuyos conceptos han debido ser objeto de interpretación por la jurisprudencia, ya que la Directiva Comunitaria ha dejado que sea la normativa interna de cada Estado miembro la que establezca los requisitos exigidos para su aplicación.

En cuanto a las exenciones en entregas de bienes, vamos a dividir su estudio en cuatro grandes apartados, al hacer referencia las exenciones a entregas relacionadas con el tráfico inmobiliario, a exenciones relacionadas con el arrendamiento de bienes inmuebles, así como también a otras exenciones de carácter técnico que se han recogido en la Ley 37/1992 y las exenciones aplicables a actividades relacionadas con la Iglesia Católica.

Por último, hemos de tener en cuenta que, respecto a algunas de estas exenciones (terrenos no edificables, entregas a Juntas de Compensación y segundas entregas) cabe la renuncia a la exención pero no en relación a las demás, cuyo estudio se analiza en el epígrafe dedicado a la renuncia de las exenciones. Además, entre estas exenciones se establece un orden de prioridad, de forma que primero se aplicará la renuncia por tributación del Grupo de Entidades, a continuación las de los números 20, 21 y 22 del art. 20.Uno, y por último la del número 24 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992.

### **b) Exenciones relacionadas con el tráfico inmobiliario.**

#### **1. Consideraciones generales.**

Podemos distinguir cuatro categorías de exenciones existentes en relación con el tráfico inmobiliario:

- Entregas de terrenos rústicos y demás no edificables, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

- Entregas de terrenos a/por las Juntas de Compensación.
- Segundas y ulteriores entregas de edificaciones.
- Arrendamientos y constitución y transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre terrenos y viviendas.

A lo largo del presente epígrafe llevaremos a cabo el estudio de las exenciones aplicables en las entregas de terrenos y de edificaciones, salvo la referente a las entregas de terrenos a/por las Juntas de Compensación que se estudia en el epígrafe dedicado a la actividad urbanística de las Entidades locales.

Con carácter introductorio, hemos de tener en cuenta, en cuanto aludamos a la clasificación de los terrenos, que el Texto Refundido de la Ley del Suelo, aprobado por RDLeg. 2/2008, en su art. 12 recoge que el suelo se divide, a efectos de la Ley, en suelo rural y suelo urbanizado, aunque teniendo en cuenta las competencias asumidas por las Comunidades Autónomas, éstas serán las competentes para definir las distintas clasificaciones del suelo, por lo que seguiremos refiriéndonos a la clasificación de suelo rústico, urbano y urbanizable, al ser las categorías existentes en la actualidad en la normativa autonómica.

## **2. Entregas de terrenos rústicos y demás no edificables y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.**

### **2.1 Regulación en la Directiva 2006/112/CE.**

El art. 135.1 recoge que los Estados miembros eximirán, según su letra k) a *«las entregas de bienes inmuebles no edificadas, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12»*. A tenor de lo dispuesto en el art. 9 de la Directiva Comunitaria, los Estados miembros pueden considerar como sujetos pasivos a los que realicen de forma ocasional una entrega de terrenos edificables, teniendo dicha consideración los terrenos urbanizados o no, en los términos que se definan por los Estados miembros.

A este respecto, hemos de tener en cuenta que, si bien por regla general, los conceptos utilizados por el ordenamiento comunitario precisan de una definición uniforme que compete al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas; en la calificación de terrenos como edificables, se produce una remisión al derecho interno, aunque la propuesta de la Directiva presentada por la Comisión contenía una definición común, que el Consejo no aprobó, remitiéndose por tanto a la definición dada por cada Estado miembro.

Así, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>992</sup> se declaró incompetente para precisar el grado de urbanización necesario para que un terreno pudiera considerarse como edificable, señalando, sin embargo, que la normativa interna sólo podía otorgar la aplicación de la exención a los terrenos que no estuvieran destinados a la construcción, aunque podemos entender tal afirmación en el sentido de que no estén destinados de forma inmediata a la construcción por parte del adquirente. Ahora bien, una vez sentado que serán los Estados miembros los competentes para definir el concepto de “terreno edificable”, estos deberán respetar el objetivo perseguido por la letra k) del art. 135.1 de la Directiva Comunitaria.

## **2.2 Regulación en la Ley 30/1985.**

En los arts. 8.1.20 de la Ley 30/1985 y 13.1.20 de su Reglamento de desarrollo, se recogía la exención a favor de las entregas de los terrenos que no tuvieran la condición de edificables<sup>993</sup>. También se recogió que la exención no se extendía a una serie de terrenos, aunque no tuvieran la condición de edificables, salvo que en ellos se encontrasen enclavadas edificaciones de carácter agrario indispensables para su explotación o en las que existieran construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas. La exención no se extendía a las entregas de los siguientes terrenos:

- Terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizada por el promotor de la urbanización.
- Terrenos en que se hallaran enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminación, cuando se transmitieran conjuntamente con las mismas, y las entregas de dichas edificaciones estuvieran sujetas y no exentas al impuesto.

## **2.3 Regulación en la Ley 37/1992.**

### **2.3.1 Ámbito objetivo de aplicación de la exención.**

En el nº 20 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992 se recoge una exención aplicable a las entregas de bienes que tengan por objeto terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables. Esta exención se extiende igualmente a las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan

---

<sup>992</sup> En su St. de 28 de marzo de 1996 Asunto C-468/93 *Gemeente Emmen*.

<sup>993</sup> En el mismo artículo se incluye que, a estos efectos, se van a considerar edificables los terrenos calificados como solares por la Ley del Suelo y demás normas urbanísticas, así como los demás terrenos aptos para la edificación por haber sido esta autorizada por la correspondiente licencia administrativa.

construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.

Al igual que ocurría con la Ley 30/1985, se incluyen dentro del ámbito de aplicación de la exención, las edificaciones indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y como novedad respecto a la legislación anterior, la inclusión dentro del ámbito de la exención, de los terrenos exclusivamente destinados a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.

#### **a) Consideración de terrenos no edificables.**

La exención regulada en el nº 20 del art. 20.Uno de la actual Ley del IVA resulta de aplicación a los terrenos que no tengan la consideración de edificables, si bien no a todos, ya que hay terrenos no edificables a los que no les resulta de aplicación la exención, por expresa prevención legal.

La Ley 37/1992 opta por remitirse a la legislación urbanística, renunciando a dar un concepto propio a efectos tributarios de terreno edificable, a diferencia de lo que ocurre con las edificaciones, definidas en el art. 6.Uno de la Ley o de lo que ocurría con los solares en el art. 334 del RDLeg. 781/1986, a efectos del hoy derogado Impuesto Municipal sobre Solares.

*A sensu contrario*, a los terrenos que tengan la cualidad de edificables, no le resultará de aplicación la exención. La Ley 37/1992 establece que se consideran edificables, al igual que ocurriría con la anterior legislación sobre IVA, aquellos que se encuentren calificados como solares, por lo que habrá que acudir a los criterios establecidos por la legislación urbanística. Igualmente, quedarán fuera del ámbito de aplicación de la exención, los que se consideren aptos para la urbanización.

#### **b) Terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.**

En virtud de la aplicación de la exención contenida en el nº 20 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, van a resultar exentas a efectos del IVA, las entregas de terrenos que vayan a ser destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público. Esta exención opera, exclusivamente, en atención al destino de los terrenos, con independencia, por tanto, de la clase de terreno de la que se trate y en particular de su carácter edificable<sup>994</sup>.

---

<sup>994</sup> A este respecto, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*; cit. (pág. 58) se refiere a la construcción de las carreteras que son edificaciones según el art. 6.Dos de la Ley del IVA. Por tanto, los terrenos dedicados a la construcción de una carretera son aptos para edificar, bastando la aprobación del proyecto de construcción por parte de la Administración.

No obstante, es preciso distinguir este supuesto de las cesiones gratuitas de terrenos a favor de los Ayuntamientos para estas finalidades, obligatorias según la normativa urbanística y que no se encuentran sujetas al impuesto, que son objeto de estudio más pormenorizado en el epígrafe dedicado a la actividad urbanizadora de las Entidades locales. Estas cesiones, por tanto, no resultan afectadas por esta exención.

La aplicación de esta exención ha sido recogida en abundantes pronunciamientos de la Dirección General de Tributos<sup>995</sup>, mencionándose numerosos ejemplos en el epígrafe dedicado al ejercicio de la potestad expropiatoria por la Administración.

### **2.3.2 Excepciones legales.**

En la Ley 37/1992 se ha recogido una serie de excepciones en virtud de las cuales la exención no se va a extender a los terrenos que tengan la condición de edificables y a determinados terrenos, que, aún no teniendo dicha calificación, se exceptúa su aplicación por expresa prevención legal<sup>996</sup>.

#### **a) Terrenos edificables.**

##### **a.1 Calificación de solar.**

Teniendo en cuenta que existe en nuestro ordenamiento jurídico un concepto claro y preciso del término “solar”, es a dicho concepto al que debe entenderse referida la mención contenida en la normativa del IVA para delimitar el concepto de terrenos edificables, tal y como además se recoge en la Ley General Tributaria<sup>997</sup>.

Los requisitos exigidos para que un determinado terreno pudiera ser

---

<sup>995</sup> Consultas de 8 de abril de 1997 (Nº 0672-97), 10 de marzo de 1999 (Nº 0304-99) y 17 de marzo de 2005 (Nº V0403-05).

<sup>996</sup> El párrafo 3º del art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992 establece: «La exención no se extiende a las entregas de los siguientes terrenos aunque no tengan la condición de edificables:

- a) *Las de terrenos urbanizados o en curso de urbanización, realizadas por el promotor de la urbanización, excepto los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*
- b) *Las de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas al Impuesto. No obstante, estarán exentas las entregas de terrenos no edificables en los que se hallen enclavadas construcciones de carácter agrario indispensables para su explotación y las de terrenos de la misma naturaleza en los que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas.»*

<sup>997</sup> A este respecto, hemos de tener en cuenta que la Ley 58/2003, General Tributaria, recoge en el nº 2 de su art. 12 que «en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.»

considerado como solar, se recogían en el art. 14 del Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, que sin embargo quedó afectado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 61/1997 de 20 de marzo, y derogado por la Ley 6/1998<sup>998</sup>, que tampoco contiene una definición de solar, al igual que sucede con el actual Texto Refundido de la Ley del Suelo, por lo que dicho concepto se determinará en función de lo establecido por la legislación de cada Comunidad Autónoma<sup>999</sup>.

En cuanto a la aplicación de la exención al suelo no urbanizable, hemos de tener en cuenta que, en principio, este tipo de suelo no puede alcanzar la calificación de solar, por lo que la transmisión de estos terrenos gozaría de la aplicación de la exención, salvo en los supuestos previstos en la Ley 37/1992, en que, por tener la condición de solar, se autoriza de forma simultánea la urbanización y la edificación, así como las edificaciones en suelo no urbanizable que se autorizan por causas de interés social o de utilidad pública.

También debemos de plantearnos la aplicación de la exención cuando se produce la recalificación de terrenos de rústicos a urbanizables, como consecuencia de la aprobación por los Ayuntamientos de los Planes Generales de Ordenación Urbana. En estos supuestos, se ha considerado que cuando se produce la aprobación de los mismos, si los terrenos dejan de ser considerados como rústicos, no se produce la aplicación de la exención recogida en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992<sup>1000</sup>.

## **a.2 Terrenos aptos para la edificación.**

La mera remisión al término de “edificables” ha sido interpretada por la jurisprudencia en el sentido de exigir que se haya producido una actividad

<sup>998</sup> El art. 14 del Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, recogía que: *«A los efectos de esta Ley tendrán la consideración de solares las superficies de suelo urbano aptas para la edificación que reúnan los siguientes requisitos:*

- 1. Que estén urbanizadas con arreglo a las normas mínimas establecidas en cada caso por el planeamiento, y si este no existiere o no las concretare, se precisará que además de contar con los servicios señalados en los artículos 10 y 13.2 la vía a que la parcela de frente tenga pavimentada la calzada y encintado de aceras.*
- 2. Que tengan señaladas alineaciones y rasantes si existiera dicho planeamiento.»*

<sup>999</sup> En Andalucía, el art. 148.4 de la LOUA señala que: *«A los efectos de esta Ley, tendrán la condición de solar las parcelas de suelo urbano dotadas de los servicios y características que determine la ordenación urbanística, y como mínimo los siguientes:*

- a) Acceso rodado por vía urbana pavimentada.*
- b) Suministro de agua potable y energía eléctrica con caudal y potencia suficiente para la edificación, construcción e instalación prevista.*
- c) Evacuación de aguas residuales a la red pública.*
- d) Que tengan señaladas alineaciones y rasantes, si existiera planeamiento.»*

<sup>1000</sup> Consulta de *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 17. 2004 en la que se plantea la permuta de suelo rústico tras la aprobación del Plan General de Ordenación Urbana, aunque antes de la publicación del mismo.



material que provoque una modificación en el suelo, y por tanto, que tenga un “valor añadido”, lo que supone la producción del hecho imponible que determina la sujeción al impuesto y la no aplicación de la exención<sup>1001</sup>.

Igualmente se consideran edificables los terrenos aptos para la edificación, es decir, aquellos que sin ser solares ni estar ubicados en zona urbana, e incluso sin estar ni siquiera urbanizados, se encuentren amparados por una licencia de edificabilidad, situación ésta que puede aludir tanto a las licencias otorgadas con la condición de aprobación definitiva de un futuro plan, o bien a las concedidas sin amparo en la legalidad urbanística<sup>1002</sup>, o a aquellos en los que se asegure la ejecución simultánea de la urbanización y de la edificación y se haya otorgado la correspondiente licencia<sup>1003</sup>.

Además, la jurisprudencia ha considerado que sólo puede existir un terreno apto para la edificación, cuando ha mediado el acto de intervención administrativa que se concreta en la licencia de edificación. Por tanto, ni un convenio urbanístico, ni un plan parcial ni un proyecto urbanístico constituyen, en puridad, una licencia o autorización administrativa, ni supone el particular control administrativo en virtud del cual, previa comprobación de las condiciones establecidas en el ordenamiento jurídico, se permite la edificación<sup>1004</sup>. Y esta remisión a la exigencia de licencia de obras se produce con carácter delimitador y no puramente ejemplificativa.

## **b) Terrenos no edificables.**

### **b.1 Terrenos urbanizados o en curso de urbanización.**

Para la aplicación de esta excepción a la exención, vamos a estudiar el contenido de las obras en curso de urbanización, así como el requisito de que las mismas tienen que ser ejecutadas por el promotor.

---

<sup>1001</sup> En la Resolución del TEAC de 21 de marzo de 1996 se recoge que *«la lógica del precepto es clara: se ha querido distinguir entre el tráfico del suelo sin transformación industrial alguna, prescindiendo de las transformaciones ideales que hubiera podido experimentar por efecto del planeamiento urbanístico, y el tráfico del suelo convertido por la acción del hombre en una superficie susceptible de aprovechamiento constructivo»*.

<sup>1002</sup> Así lo entienden NAVARRO DEL CACHO, C. y MARTÍNEZ GRANADA, J.: *op. cit.*

<sup>1003</sup> Esta posibilidad se recogía en diversos artículos del Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana (31.2, 33.2 y 186) afectados por la declaración de inconstitucionalidad de la St. del TC nº 61/1997, de 20 de marzo. En la LOUA esta posibilidad se recoge en el art. 149.1.b).

<sup>1004</sup> Sts. del TS de 11 de octubre de 2004 y 3 de abril de 2008.

### **b.1.1 Consideraciones generales.**

La referencia a terrenos no edificables que hayan sido urbanizados parece hacer referencia a urbanizaciones ilegales. La determinación del momento a partir del cual se considera iniciada la urbanización de los terrenos, es crucial en nuestra legislación sobre IVA, ya que a partir del mismo, y de acuerdo con el art. 5.Uno.d) de la Ley 37/1992, «*los que efectúen la urbanización de terrenos... aunque sea ocasionalmente*», van a ser considerados empresarios o profesionales.

Sin embargo, esta redacción difiere del contenido de la Directiva 2006/112/CE, cuyo art. 12.1.b) va a considerar sujetos pasivos del impuesto a los que realicen la entrega de terrenos edificables, es decir, es la entrega en sí misma la que va a convertir a un particular en un “empresario ocasional”. Y dado que en muchas ocasiones la urbanización no se lleva a cabo por los propietarios de los terrenos sino que se encarga a un tercero (Junta de Compensación, Ayuntamiento, agente urbanizador), el criterio determinante para considerarlo empresario a efectos de IVA, será que haya soportado las cargas de urbanización, lo que, por otro lado, sólo ocurrirá cuando se produzca el inicio del reparto de dichas cargas de urbanización.

La justificación de eximir del supuesto de exención a los terrenos en curso de urbanización, se encuentra en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985<sup>1005</sup>, al objeto de que no se produzca una ruptura en la cadena de deducciones y hacer efectivo el principio de generalidad que se incluía en la Sexta Directiva, y que suponía someter a tributación toda entrega de bienes o prestación de servicios, en cuanto se conozca que el bien entregado o el servicio prestado, se va a incorporar a un proceso de producción o distribución cuyo consumo final se difiere a una fase posterior<sup>1006</sup>. Ahora bien, el contenido de la Exposición de Motivos ha sido criticado por la doctrina administrativa, ya que la intención del legislador comunitario no es sólo la de excluir de la exención relativa a los terrenos, a los “inmediatamente aptos para la edificación”, que serían los urbanizados, sino también a los que se sitúan en una fase previa, es decir, los no urbanizados.

Y ello se justifica en base a que el elemento determinante para la aplicación del IVA, en estos supuestos, no depende del grado de transformación del

---

<sup>1005</sup> En concreto, en el epígrafe V, Exenciones, se afirma que «*siguiendo los criterios establecidos en el artículo 13, B), h), de la Sexta Directiva, la Ley exonera las entregas de terrenos que no sean inmediatamente aptos para la edificación. Con el fin de evitar la ruptura de la cadena de deducciones en las fases intermedias del proceso de producción de edificaciones, se dispone que la exención no se extenderá a los terrenos en los que existan edificaciones en curso de construcción ni a las primeras transmisiones de terrenos urbanizados.*»

<sup>1006</sup> SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: “El concepto «en curso de urbanización» en el IVA. Su interpretación en el ámbito de la Sexta Directiva”; *Impuestos*, nº 9. 2001.

terreno, sino del hecho de que se vaya a destinar a la construcción; en cuyo caso, y de acuerdo con el principio de generalidad, la operación debe ser gravada con el IVA. Además, la Directiva en ningún momento menciona, ni explícita ni implícitamente, el elemento de la “inmediatez”. Lo que importa no es la “aptitud” del terreno para ser edificado (que sí dependerá de su estado físico) sino, como ya hemos apuntado, su “destino” a la edificación, es decir, que exista una intención objetiva de ser incorporado al proceso productivo de la edificación.

El hecho de que ni las Directivas comunitarias ni la Ley del impuesto establezcan lo que debe entenderse por “terrenos urbanizados o en curso de urbanización”, ha provocado que tradicionalmente haya habido diferentes interpretaciones sobre qué debe entenderse por dicho concepto; la nota común es la exigencia de que haya comenzado el proceso de producción de suelo edificable; la divergencia se produce entre las que exigen que exista el inicio material de las obras de transformación del suelo, y las que acuden a criterios más jurídicos, exigiendo únicamente que se haya aprobado un instrumento de planeamiento urbanístico.

### **b.1.2 Evolución doctrinal y jurisprudencial.**

Para la Audiencia Nacional, ante la indefinición en la normativa del IVA del concepto “en curso de urbanización”, debe acudir a las normas urbanísticas para conocer el alcance de la excepción. Según estas, para entender que un terreno se encuentra en curso de urbanización, no es necesario que se haya producido su transformación material, sino que basta con que se hayan «*aprobado definitivamente los instrumentos de planeamiento urbanístico que suponen la adquisición del derecho a urbanizar*»<sup>1007</sup>.

En cuanto a la doctrina emanada del Tribunal Económico-Administrativo Central, sobre si la situación urbanística en que se encuentran los terrenos permite considerarlos como terrenos edificables o “en curso de urbanización”; en un primer momento<sup>1008</sup> había mantenido, que cuando la Ley del IVA hace referencia a terrenos en curso de urbanización, se refiere a las operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno o, en otro término, al proceso de producción de suelo edificable, según se recoge en su Exposición de Motivos.

El criterio expuesto del Tribunal Económico-Administrativo Central fue, sin embargo, posteriormente dulcificado, admitiendo que el concepto de urbanización alcanzara a cualquiera de los estadios del planeamiento

---

<sup>1007</sup> Entre otras, las Sts. de la Audiencia Nacional de 16 de mayo de 2000 y 18 de julio de 2001.

<sup>1008</sup> Como puede verse, entre otras, en sus Resoluciones de 30 de enero de 1997 y 24 de junio y 10 de julio de 1998.

urbanístico que se desarrolle o esté previsto desarrollar, sobre los terrenos no destinados exclusivamente a fines agrícolas, forestales, ganaderos o cinegéticos, vinculados a la utilización racional de sus recursos naturales, de sus valores paisajísticos, históricos o culturales, o para la defensa de la fauna, la flora o el equilibrio ecológico; comprendiendo aquellas fases en que la urbanización se está efectuando desde sus primeros pasos para dotar a los mencionados terrenos de los elementos previstos por la legislación urbanística, aceptando que se han realizado obras de urbanización, al menos en su fase previa, al quedar constancia de la existencia de servicios de replanteo topográfico e identificación de servicios, seguridad y salud, desbroce, inventario de masas arbóreas e identificación de suelos<sup>1009</sup>. Por tanto, en pronunciamientos posteriores, acoge el criterio que venía defendiendo la Audiencia Nacional<sup>1010</sup>. En este mismo sentido, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de enero de 2003, llegó a la conclusión de que se estaba ante terrenos “en curso de urbanización” al haberse aprobado el proyecto de urbanización, porque en otro caso supondría vaciar de contenido la excepción a la exención que se contiene en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992.

Ahora bien, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 19 de abril de 2003, exige la realización de actividades materiales sobre el suelo, exigencia que ya había manifestado la Dirección General de Tributos<sup>1011</sup>, al considerar que «... *la Ley del IVA hace depender el concepto de urbanización de la existencia de operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno o, en otros términos, de la producción de suelo edificable, y no del cumplimiento de meras etapas jurídicas u organizativas*»<sup>1012</sup>.

En cuanto a la existencia de instrumentos de planificación, recoge la referida Sentencia que «*por tanto, el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término, para lo cual es relevante, por supuesto, que exista Junta de Compensación, no es bastante para declarar la exención, pues ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas*»<sup>1013</sup>, argumento argüido para declarar la aplicación de la exención comentada.

---

<sup>1009</sup> Como exponente del razonamiento expuesto pueden verse las Resoluciones de este Tribunal Central de 9 de mayo de 2001 y 18 de diciembre de 2002.

<sup>1010</sup> Resoluciones del TEAC de 18 de diciembre de 2002 y 23 de abril y 7 de mayo de 2003.

<sup>1011</sup> Consulta de la DGT de 7 de febrero de 2002 (Nº 0196-02).

<sup>1012</sup> Considerando Jurídico Tercero de la St. del TS de 19 de abril de 2003.

<sup>1013</sup> Ahora bien, como expone SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: *op. cit.* (pág. 78), “hemos de entender que lo que quiere decir el TS es que la preparación material del suelo es lo que prima para excluir la exención, y no para aplicarla, como parece derivarse de la redacción literal de la Sentencia, pues en caso contrario llegaríamos a una conclusión absurda”.

En la misma Sentencia, además, se recoge como argumento, que en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, se destaca que la finalidad de esta medida responde al criterio de *«someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones»*, por lo que a continuación, se justifica la exoneración de las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, cuyo proceso de construcción hubiese concluido, en concordancia con lo establecido en el art. 13, B), g), de la Sexta Directiva, referencia que debemos entender realizada a la letra j) del art. 135.1 de la Directiva 2006/112/CE. A pesar de este pronunciamiento del Tribunal Supremo, el Tribunal Económico-Administrativo Central siguió defendiendo que por la existencia de un Proyecto de Urbanización, los terrenos transmitidos se encontraban en curso de urbanización<sup>1014</sup>.

El Tribunal Supremo vuelve a reiterar el contenido expuesto, declarando que, al no contener el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992 una interpretación de lo que ha de entenderse por "terrenos en curso de urbanización", jurisprudencialmente se ha elaborado una noción sobre dicho término, entendiendo que se trata de expresiones con sentido diferente al estrictamente jurídico, de manera que sólo merecen tal consideración aquellos terrenos en los que existen operaciones materiales de transformación física de los terrenos. Además, recoge que *«por tanto de acuerdo con la finalidad perseguida por el legislador, el comienzo del proceso de producción de suelo edificable es lo que determina que el tráfico de terrenos urbanizables salte de un régimen fiscal a otro: mientras el terreno urbanizable permanece virgen se entiende que no hay valor añadido y su tráfico escapa del IVA por vía de la exención citada, para ir a parar al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, como si fuera tráfico civil. Y siendo ésta la finalidad de la exención, resulta congruente con ella que, una vez iniciado el proceso de producción de suelo edificable y siempre que las transmisiones se realicen por empresarios, la cadena de deducciones no se vea interrumpida por una exención, resultando contrario a la misma que, una vez iniciado el proceso de producción de suelo urbano por un promotor, posteriores transmisiones empresariales de dicho suelo queden exentas del impuesto»*<sup>1015</sup>.

Tras los pronunciamientos expuestos del Tribunal Supremo, el Tribunal Económico-Administrativo Central modificó el criterio que había mantenido<sup>1016</sup>, y por tanto, se postula que es necesaria la ejecución de obras materiales en los terrenos vendidos para considerar que éstos se hallan en curso de

---

<sup>1014</sup> En la Resolución de 24 de noviembre de 2004 se recoge, además, que la St. del TS de 13 de abril de 2003 no era suficiente para sentar jurisprudencia y recoge la jurisprudencia de nuestro Alto Tribunal recogida en Sts. de 15 de febrero de 1994 y 25 de febrero de 1999.

<sup>1015</sup> Considerando Jurídico Tercero de la St. de 8 de noviembre de 2004.

<sup>1016</sup> Resolución de 13 de octubre de 2005.

urbanización, aunque la importancia cuantitativa de estas obras fuera poco significativa<sup>1017</sup>; no bastando, en consecuencia, haber superado las fases administrativas previas a dicha ejecución material, lo que obliga a negar la condición de empresarios de los transmitentes, y por ende, a rechazar el carácter empresarial de la entrega.

### **b.1.3 Doctrina de la Dirección General de Tributos.**

La Dirección General de Tributos<sup>1018</sup> ha venido considerando de forma reiterada, que estaremos ante un terreno en curso de urbanización, y por tanto no operará la aplicación de la exención, cuando se haya realizado alguna actividad que vaya dirigida a la transformación física del terreno, es decir, que se hayan iniciado materialmente las obras de urbanización. Hay que tener en cuenta que el proceso de urbanización de un terreno, comprende todas las actuaciones que se realizan para dotar al terreno de los elementos previstos por la legislación urbanística, como acceso rodado, abastecimiento y evacuación de agua, suministro de energía eléctrica, etc., para servir a la edificación que sobre ellos exista o vaya a existir, ya sea para viviendas, otros locales o edificaciones de carácter industrial. Tal concepto de urbanización excluye, por tanto, *«todos aquellos estadios previos que, si bien son necesarios para llevar a cabo las labores de urbanización, no responden estrictamente a la definición indicada: no se considera "en curso de urbanización" un terreno respecto del que se han realizado estudios o trámites administrativos, en tanto a dicho terreno no se le empiece a dotar de los elementos que lo convierten en urbanizado»*.

Pero este posicionamiento de la Dirección General de Tributos, cambia posteriormente<sup>1019</sup>, ya que teniendo en cuenta que los propietarios de los terrenos que no tuvieran con anterioridad carácter empresarial o profesional, sólo adquieren tal carácter cuando se incorporan los costes de urbanización de dichos terrenos, si esta incorporación no se ha producido y se transmiten los terrenos estaríamos, no ante una operación exenta, sino ante una operación no sujeta. Si por el contrario, ya se han incorporado parte de los costes de urbanización, el particular se ha convertido en urbanizador a tenor del art. 5 de la Ley 37/1992, y dicha entrega estaría sujeta al impuesto.

Por tanto, el elemento clave va a resultar el reparto de los costes de urbanización, ya que hasta ese momento, respecto a los particulares, no se va a considerar que se está realizando un hecho imponible susceptible de tributación por IVA. Por tanto, hasta que no se produzca dicho reparto no estaríamos ante “terrenos en curso de urbanización”, aunque se hubiera

---

<sup>1017</sup> Resolución del TEAC de 17 de noviembre de 2003.

<sup>1018</sup> Consultas de 3 de mayo de 2004 (Nº 1175-04) y 21 de marzo de 2005 (Nº 0115-05).

<sup>1019</sup> Consultas de 5 de septiembre de 2002 (Nº 1207-02) y 23 de febrero de 2006 (Nº V0333-06).

iniciado ya la transformación física del terreno; y por otra parte, si se ha anticipado el pago de dichos costes, ya nos encontraríamos ante terrenos “en curso de urbanización” sin que se haya realizado operación alguna.

Con este último posicionamiento, la Administración puede estar tratando de resolver la inseguridad jurídica que se derivaba del hecho de considerar cuáles eran las actuaciones específicas, para entender que se había producido el inicio de la transformación física del terreno. Por el contrario, al situar el momento clave en el reparto de las cuotas de urbanización, es fácil dilucidar cuando se produce este momento. Ahora bien, este criterio, sigue contradiciendo el concepto que de “empresario ocasional” se recoge en el art. 12 de la Directiva 2006/112/CE, según el cual tiene tal carácter aquel que realiza la entrega de un terreno edificable.

### **b.2 Definición del concepto de “promotor”.**

En cuanto al requisito exigido por el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992 para no aplicar la exención para las actividades de urbanización que sean realizadas por un “promotor”; se considera que va a tener dicho carácter, tanto aquel que ejecuta o encarga trabajos físicos de urbanización, como quien, sobre los mismos terrenos, ya en curso de urbanización, se limita a realizar gastos exigidos por el planeamiento urbanístico. Por tanto, es suficiente con que haya asumido la realización de alguna de las obras a través de las cuales se dota a los mismos de las infraestructuras necesarias para que alcancen la condición de urbanos, sin que sea preciso que se trate del total de las obras.

Además, el término “promotor” tiene un significado técnico-jurídico elaborado por la legislación tributaria del Impuesto sobre Actividades Económicas, y en principio, hay que presumir que la actual Ley del IVA le atribuye la misma significación. Así, el epígrafe 833.1 de la Tarifa de dicho impuesto se titula «Promoción de Terrenos» y comprende *«la compra o venta en nombre y por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación etc. de terrenos, todo ello con el fin de venderlos»*, de modo que, cuando menos en el IAE, se consideran promotores tanto los empresarios que se limitan a comprar y vender sin transformar, como los que transforman materialmente los terrenos.

Asimismo, en las normas contables dictadas como desarrollo reglamentario de los arts. 22 y siguientes del Código de Comercio, se considera que la urbanización de terrenos forma parte de la promoción inmobiliaria, incluyendo en la misma, la compraventa de terrenos con o sin transformación material.

Por último, en el significado usual, la jurisprudencia entiende habitualmente el término equiparándolo al del Diccionario de la Real Academia de la Lengua, que define al promotor como *«aquel que promueve una cosa, haciendo diligencias conducentes a su logro»*, significado en el que tampoco cabe la distinción entre obras físicas de urbanización y gestiones técnicas,

administrativas o de otro orden encaminadas a la producción y venta de suelo urbano.

### **c) Entregas de terrenos junto con edificaciones sujetas al impuesto.**

La letra b) del párrafo 3º del art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, plantea una curiosa vinculación del edificio al terreno donde se ubica; si la entrega afecta conjuntamente a la edificación sujeta y no exenta, y al terreno anexo inedificable, no se aplica la exención. Por el contrario, y de manera sorprendente, si se enajenara el terreno inedificable anexo al edificio gravado, por separado, daría lugar a la aplicación de la exención. Ahora bien, la Ley recoge expresamente supuestos en que se considera que la edificación es accesoria a la entrega de terrenos, como ocurre con las entregas de viviendas unifamiliares, cuando el terreno supere los 5.000 metros cuadrados, las entregas de edificaciones que van a ser objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística, las entregas de terrenos no edificables sobre las que existan construcciones paralizadas, ruinosas o derruidas, o cuando sobre los terrenos existan construcciones de carácter agrario que sean indispensables para su explotación.

En todo caso, debe tenerse presente que no serán frecuentes las entregas de terrenos inedificables por parte de las Entidades locales; se darán en mayor medida los supuestos de adquisición de esta clase de terrenos por tales entes públicos, en muchos casos mediante expropiación (en cuyo caso habrá que estar a la condición de empresario o profesional del sujeto expropiado para determinar la sujeción al impuesto).

### **2.3.3 Consecuencias de la aplicación de la exención.**

Cuando se determina la aplicación de la exención a efectos de IVA, resulta aplicable la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, en virtud de lo dispuesto en el art. 4. Cuatro.a) de la Ley 37/1992<sup>1020</sup>; salvo que se renuncie a la exención, si ello fuera posible, lo que en la práctica resulta perjudicial para el adquirente. Además, la no tributación por IVA acarrea como consecuencia que no pueda admitirse la deducción del impuesto soportado en la operación.

Pero la aplicación del ITPyAJD va a suponer, además de la tributación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la sujeción a las dos cuotas, tanto fija como gradual, de documentos notariales en la modalidad de

---

<sup>1020</sup> «Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto "transmisiones patrimoniales onerosas" del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» exceptuándose en su letra a) «las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos».



Actos Jurídicos Documentados del ITPyAJD<sup>1021</sup>.

Además, la actual cesión de competencias normativas del Estado a las Comunidades Autónomas en materia de fijación de tipos del ITPyAJD, ha llevado a estas –casi en su totalidad- a fijar un tipo reforzado en la cuota gradual, para los supuestos en que, existiendo la posibilidad de renunciar a la exención por IVA, los sujetos pasivos renuncien a la misma, tributando por tanto por IVA, en cuyo caso deben satisfacer esa cuota aumentada. Esta medida autonómica tiene como finalidad que los sujetos pasivos del IVA que puedan gozar de la exención, no renuncien a la misma y tributen por Transmisiones Patrimoniales Onerosas, ya que este es un tributo totalmente autonómico en cuanto a su recaudación, mientras que el IVA es solamente de forma parcial un ingreso de las Comunidades Autónomas. A veces incluso alguna Comunidad Autónoma ha rebajado el tipo de Transmisiones Patrimoniales Onerosas si el sujeto pasivo del IVA no renunciaba a la exención y paga esta modalidad del ITPyAJD, como veremos en el epígrafe dedicado a la renuncia a la exención.

### **3. Segundas y posteriores entregas de edificaciones.**

#### **3.1 Regulación en la Ley 30/1985.**

En virtud de lo establecido en el art. 8.1.22 de la Ley 30/1985, se consideraron exentas del impuesto las segundas y posteriores entregas de edificaciones, salvo con una serie de excepciones recogidas en el propio artículo, en relación a operaciones de opción de compra y a entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente<sup>1022</sup>.

También se definía lo que a efectos del impuesto se consideraba primera entrega, y se realizaba una remisión al desarrollo reglamentario, que establecía limitaciones (art. 13.1.22) para el supuesto que pudiera resultar de aplicación a los terrenos urbanizados de carácter accesorio que se transmitieran, los cuales, tratándose de viviendas unifamiliares, no podían exceder de 5.000 metros cuadrados, y una limitación también respecto al coste de las obras de rehabilitación, que no podía exceder del 25 por ciento de la base imponible de la entrega para aplicar la exención.

---

<sup>1021</sup> Seguimos en este aspecto a J. J. PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ en Comentario a la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2004; *Carta Tributaria*, nº 9. 2005.

<sup>1022</sup> «La exención no se extiende:

- a) *A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.*
- b) *A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan».*

### 3.2 Regulación en la Ley 37/1992.

En virtud de lo establecido en el nº 22 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, van a quedar exentas de tributación por el impuesto, las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, recogiendo en dicho precepto legal qué se entiende por primera entrega y por obras de rehabilitación, y los supuestos a los que la exención no se extiende. En todo caso, el concepto de obras que van a ser consideradas de rehabilitación ha sido modificado a través del RDL 2/2008, de 21 de abril, de medidas de impulso a la actividad económica<sup>1023</sup>, que veremos en el epígrafe dedicado al tipo impositivo.

Pero con carácter previo, hemos de tener en cuenta que las entregas de edificaciones sólo están sujetas al impuesto –y por tanto sólo cuando están sujetas podemos plantearnos la posibilidad de su exención-, cuando sean realizadas por un empresario o profesional en el desarrollo de su actividad (lo que ocurrirá cuando la transmisión sea realizada por el promotor de la edificación o por una sociedad mercantil). En otro caso, habrá que precisar si nos encontramos ante un sujeto pasivo del impuesto, y si el inmueble transmitido se encuentra afecto a su actividad. En el supuesto de que la operación no se encuentra sujeta, o se encuentra sujeta y exenta y no se renuncia a la exención, quedará sometida a tributación por el ITPyAJD.

#### 3.2.1 Ámbito objetivo de aplicación de la exención.

Esta exención resultará de aplicación a:

- las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación;
- la transmisión de los terrenos en que se hallen enclavadas las edificaciones anteriores, con un límite, ya que en el caso de que se trate de viviendas unifamiliares, los terrenos urbanizados de carácter accesorio no podrán exceder de 5.000 metros cuadrados.

Por tanto, para que opere la exención, debemos tener en cuenta que se tienen que dar una serie de requisitos, en cuanto a que se trate de una edificación, cuya construcción o rehabilitación esté terminada, y que se trate de una segunda entrega. Veámoslo.

La exigencia de que la entrega debe ser realizada después de terminada la construcción o rehabilitación de la edificación supone que, si el objeto de la entrega es una edificación en fase de construcción, no serán aplicables los conceptos de primera o segunda entrega a que se refiere el art. 20 de la Ley

---

<sup>1023</sup> Que ha sido convalidado a través de la Resolución de 29 abril 2008 del Congreso de los Diputados.

37/1992 ni, en su caso, la exención que en él se contempla; por tanto, las entregas de una edificación en construcción estarán sujetas y no exentas del impuesto, en todo caso, cuando se realicen por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial, y una vez terminada la edificación, la entrega que se realice, estará igualmente sujeta y no exenta de IVA, siendo de aplicación la exención cuando se realice la segunda entrega. Ahora bien, al objeto de la correcta aplicación de este precepto, la jurisprudencia ha puntualizado<sup>1024</sup> que no cabe confundir una operación de transmisión de una obra en curso de construcción, que ha de ser terminada; por el adquirente y que es objeto de entrega, en concepto de edificación no terminada, con la posibilidad de que, por convención contractual, se establezca la entrega de un edificio terminado, aun cuando la operación se realice cuando el mismo esté en fase de construcción. Por tanto, para la correcta aplicación de esta exención, habrá que estar a los términos de los contratos que efectúen las partes.

Resulta fundamental, por tanto, establecer ciertos criterios para determinar cuándo se considera que la construcción se encuentra terminada. Según criterio de la Dirección General de Tributos, en particular, en la Resolución de 10 de septiembre de 1998, se *«debía considerar terminada una edificación cuando era objetivamente apta para un uso concreto (oficinas, aparcamiento, vivienda, etc.), sin necesidad de que el adquirente realice obra adicional alguna»*.

No obstante, con la aprobación de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, habrá que atender a lo previsto en la misma, para determinar cuando se debe entender terminada una edificación<sup>1025</sup>. Por tanto, siempre que la fecha de transmisión sea anterior a la fecha del certificado final de obra, estaremos ante una operación sujeta y no exenta de IVA. Además, la Dirección General de Tributos actualmente viene admitiendo el criterio de aplicación de la exención con independencia de que se haya obtenido o no la cédula de habitabilidad<sup>1026</sup>.

---

<sup>1024</sup> St. del TS de 17 de enero de 2006, relativa a la aplicación de la exención por la adquisición de un inmueble realizado por la Diputación Foral de Bizkaia.

<sup>1025</sup> En el art. 6 de la mencionada Ley, se recoge, en su número 1 que *«la recepción de la obra es el acto por el cual el constructor, una vez concluida ésta, hace entrega de la misma al promotor y es aceptada por éste. Podrá realizarse con o sin reservas y deberá abarcar la totalidad de la obra o fases completas y terminadas de la misma, cuando así se acuerde por las partes»*. Entre las menciones que han de recogerse en la misma se incluye, según el nº 2 *«la fecha del certificado final de la totalidad de la obra o de la fase completa y terminada de la misma»* y estableciéndose en el art. 7 la documentación de la obra ejecutada.

<sup>1026</sup> Que, como además veremos en el epígrafe destinado al tipo impositivo, no se exige en todas las Comunidades Autónomas. Con anterioridad –Consulta de 10 de septiembre de 1998 (Nº 1487-98)- se consideraba que una vivienda no se encontraba terminada sin la misma, puesto que es un trámite legal necesario para su utilización como vivienda, aunque en la actualidad se mantiene que una vivienda se considera terminada cuando cuenta con el certificado final del arquitecto, aunque no se haya obtenido la cédula de habitabilidad -Consulta DGT de 6 de octubre de 2003 (Nº 1535-03)-.

En todo caso, cuando la construcción no se haya ultimado, podríamos afirmar que el objeto de la entrega, a efectos del impuesto, no estará constituido por una edificación, que aún no se haya concluida, sino por un terreno. Por tanto, la edificación seguirá el régimen de este último. Y la letra b) del párrafo 3º del art. 20.Uno.20 excluye de la aplicación de la exención las entregas de terrenos en los que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción. En estos supuestos, al determinarse la sujeción al IVA, no se tributará por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Un supuesto particular que debemos tener en cuenta es el de la permuta de solares a cambio de edificaciones futuras, en los que nos encontramos con una primera entrega. El objeto de estos contratos está constituido por el inmueble terminado, aunque la operación se concierta en ocasiones cuando este ni siquiera ha empezado a construirse, y cuyo devengo, además, se produce con la entrega del solar por considerarse un pago anticipado. Así lo recoge la doctrina de la Dirección General de Tributos, en Contestación a Consulta de 12 de noviembre de 1993<sup>1027</sup>. Si se vuelve a producir una transmisión del inmueble, aún cuando no haya sido terminado, estaremos ante una segunda entrega.

Por otra parte, la exigencia de que la edificación se encuentre terminada no se refiere a la totalidad del inmueble cuando lo que se transmite sea una o varias partes del mismo que gozan de independencia física y registral<sup>1028</sup>. Por tanto se puede admitir la aplicación de la exención cuando se transmite una parte del inmueble que goce de esta independencia.

Por último, hay que tener en cuenta que, la mención hace referencia a que la aplicación de la exención se produce cuando la entrega se efectúa por el sujeto que haya realizado las obras y después de haberlas finalizado, aunque el edificio haya sido objeto de múltiples transmisiones anteriores<sup>1029</sup>.

---

<sup>1027</sup> En la misma se recoge que «... la entrega que la consultante realiza del local comercial recibido del promotor en la permuta tiene por objeto el edificio terminado, aun cuando la operación se convenga estando este aún en fase de construcción. Por tanto... dicha transmisión –se refiere a la ulterior que se realiza tras la permuta- tendrá la consideración de segunda entrega de edificaciones, estando, por consiguiente, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido salvo que el consultante renuncie a la aplicación de dicha exención».

<sup>1028</sup> Así se recoge en la Resolución del TEAC de 16 de enero de 1997 donde el objeto de la transmisión era un local comercial y dos plazas de aparcamiento, aunque estuviera en construcción el edificio donde se hallaban ubicados, lo que puede ocurrir respecto a elementos una vez que están construidos y que gozan de individualidad física y registral, concluyendo que se estaba ante una segunda entrega de edificaciones.

<sup>1029</sup> A este respecto podemos mencionar la St. del TSJ de Cataluña de 23 de enero de 1997 donde se recoge el supuesto de la transmisión de un local independiente que formaba parte de un edificio que fue rehabilitado por una sociedad y practicó, posteriormente, la división horizontal del mismo, como consecuencia del cual nació el local a la vida jurídica. La transmisión del mencionado local se consideró primera entrega.

Por tanto, se aplicará la exención cuando las Entidades locales adquieran terrenos no edificables que constituyan una segunda entrega<sup>1030</sup>.

### **3.2.2 Delimitación negativa: Concepto de primera entrega.**

Después de formular la definición de la exención, la norma se ocupa de precisar algo más el alcance de la misma pero de forma negativa, definiendo qué se entiende por primera transmisión, por lo que serán segundas o ulteriores entregas, y por tanto estarán exentas, aquellas que no cumplan los requisitos previstos en la Ley para ser calificada como primera. En el propio texto de la Ley se va a definir lo que se considera como primera entrega, que será la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

#### **a) Existencia de una operación que pueda ser calificada como entrega de bienes a efectos de IVA.**

Ante todo, debe existir una transmisión que pueda calificarse como entrega a efectos de IVA. Esta afirmación, que podría considerarse una obviedad, tiene sentido si tenemos en cuenta que las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud de lo establecido en el art. 7.1 de la Ley 37/1992 no tienen la consideración de primera entrega<sup>1031</sup>.

Y también hemos de tener en cuenta que existen pronunciamientos jurisprudenciales contradictorios en referencia a la exigencia del requisito, al objeto de la calificación como segunda entrega, de que el transmitente haya detentado poder de disposición, tal y como exige el art. 8 de la vigente Ley del IVA que califica la entrega de bienes como la “transmisión del poder de disposición” cuando la parte transmitente lo que adquiere es una “promesa de venta”<sup>1032</sup>.

---

<sup>1030</sup> A estos efectos, Consulta de la DGT de 13 de noviembre de 2003 (Nº 1892-03), respecto a la adquisición por un Ayuntamiento de terrenos no edificables a un banco que los adquirió en subasta pública en un procedimiento de ejecución hipotecaria.

<sup>1031</sup> Se refiere al supuesto de transmisiones de inmuebles incluidas en la totalidad de un patrimonio empresarial, no sujetas a IVA y sí al ITPyAJD. En tales casos, tal y como establece el art. 7.1 *in fine*, el adquirente se subroga en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de la norma contenida en el art. 20.Uno.22. Por tanto, si el empresario que transmite la totalidad de su patrimonio promovió una edificación, el adquirente de la misma adquiere, a estos efectos, la condición de promotor, de manera que la transmisión que éste realice será considerada primera entrega.

<sup>1032</sup> Este supuesto se analizó en la St. del TSJ de Andalucía de 26 de enero de 2000 en el que un organismo público, promotor de la edificación, celebró con un particular un convenio calificado como “promesa de venta” de unas viviendas, que podía resolverse por la mera solicitud del adjudicatario; el adjudicatario de la vivienda celebró, posteriormente, un contrato privado con otro particular, por el que cedía a este último la adjudicación de la que era beneficiario; de conformidad con lo anterior, el organismo público promotor de la edificación celebró contrato de compraventa con el particular que había

Otro supuesto en el que se han suscitado dudas acerca de la existencia de una primera entrega es el de adquisición de inmuebles por dación en pago de deudas. La Contestación a Consulta de la Dirección General de Tributos de 20 de enero de 1998 entiende que, si la constructora recibe de la promotora por dación en pago una vivienda terminada, dicha operación se encuentra sujeta y no exenta al IVA, aunque la ulterior transmisión que aquella haga del inmueble será segunda entrega y, por tanto, exenta del impuesto<sup>1033</sup>.

También tenemos que recordar que el requisito de la existencia de una entrega de bienes tampoco se cumple en los supuestos de disolución de comunidades creadas para construir una edificación, de conformidad con la doctrina establecida por el Tribunal Supremo; en virtud de la cual será primera transmisión, no exenta, la que efectúe cada comunero después de la adjudicación<sup>1034</sup>.

### **b) La entrega debe ser realizada por el promotor de la edificación.**

La Ley no define qué se entiende por promotor de la edificación. Tampoco nuestra jurisprudencia se ha preocupado de precisar el concepto, a lo sumo existen pronunciamientos en los que se determina que en la realización de estas operaciones, no se exige el requisito de habitualidad para que un sujeto adquiera la calificación de promotor<sup>1035</sup>, algo que además se contiene en la

---

adquirido, mediante cesión, la adjudicación de la vivienda. Pues bien, la Administración autonómica entendía que la compraventa realizada constituía una segunda entrega de edificaciones, exenta de IVA y sujeta a ITPyAJD, ya que consideraba que había existido una primera entrega con la promesa de venta. En la referida Sentencia se cita que *«el señor H.,.... jamás tuvo la más mínima capacidad de disposición, insita al dominio, sobre el bien que la actora dice adquirió, actora que, por ende, tampoco ha demostrado que esa presunta adquisición estuviera en su día, como debería haberlo estado de ser cierta, sujeta a gravamen alguno, por lo cual es correcta la aplicación al presente supuesto..., de lo prevenido en el art. 8.1.22 de la Ley 30/1985, que conduce, en suma, a considerar que por ser primera transmisión la efectuada entre EMVISESA y el señor P., la misma se encuentra sujeta y no exenta del IVA y no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales»*. Ahora bien, en supuestos similares, las Sts. del TSJ de Andalucía de 5 y 12 de mayo y de 29 de julio de 1999 llegan a una solución contraria, al entender que el contrato debe calificarse como de compraventa y no como promesa de venta, ya que, a su juicio, existe cosa determinada y precio cierto sobre los que incide el consentimiento. Dichas Sentencias toman como dato determinante el hecho de que *«aparece clara la voluntad de las partes de no tener que completar el contrato con otro deliberadamente diferido, al pormenorizar no solamente la cosa, sino el precio y forma de pago, con lo que hemos de concluir afirmando que se está ante una verdadera compraventa»*.

<sup>1033</sup> Esta conclusión aparece ratificada por la St. del TSJ de Andalucía, de 13 de enero de 1999 que señala que el sujeto pasivo *«había adquirido la nave industrial por el título de dación en pago de deudas»*, de donde deduce que su posterior venta constituye una segunda entrega.

<sup>1034</sup> Aunque esta tesis no es compartida por J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ en *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*; cit. (pág. 115) para el que será primera entrega la derivada de la adjudicación y por tanto segunda entrega –sujeta y exenta si el transmitente es empresario y el bien se encuentra afecto- la realizada por el comunero.

<sup>1035</sup> En este sentido, la St. del TSJ de Murcia de 18 de diciembre de 1996 establece que la calificación como promotor, y por tanto empresario a efectos del impuesto, no exige habitualidad en el ejercicio de dicha actividad, sino que depende de la *«nota objetiva consistente en la realización de determinadas*

propia Ley del IVA.

Sin embargo, sí ha formulado una definición la Dirección General de Tributos, en su Resolución vinculante de 4 de noviembre de 1986, donde afirma que «*se considerará promotor de edificaciones al propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, al alquiler o al uso propio*»<sup>1036</sup>.

No obstante, la propia Ley prevé un supuesto que debe ser calificado como segunda entrega, a pesar de que la transmisión es realizada por el promotor. Se trata de aquellos casos en que se transmite una edificación después de la utilización ininterrumpida por un plazo igual o superior a dos años, por parte de su propietario, por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra. Ahora bien, para que sea definida como una segunda entrega, la transmisión se ha de efectuar a favor de persona distinta de la que utilizó la edificación durante el referido plazo. Por tanto, si el adquirente es la misma persona que utilizó el inmueble, la transmisión siempre dará lugar a una primera entrega, sea cual sea el periodo de utilización. Además, es importante señalar el requisito de la utilización ininterrumpida, de forma que si el uso se produce de forma intermitente, aunque el tiempo acumulado supere los dos años, no estaremos ante una primera entrega. Igualmente, la doctrina viene exigiendo que dicha utilización sea de forma efectiva, no siendo suficiente con la mera permanencia en el patrimonio del promotor<sup>1037</sup>. En caso de que la utilización se efectuara por el promotor en su condición de particular, la entrega subsiguiente no estaría sujeta al impuesto, ya que el promotor está actuando al margen de su actividad empresarial (sin perjuicio de que para el promotor haya existido una operación de autoconsumo).

Un problema particular que se suscita, es el relativo a la carga de la prueba de la utilización ininterrumpida durante el plazo de dos años; a estos efectos el art. 105 de la actual LGT recoge que «*quien haga valer su derecho deberá*

---

*operaciones, y entre ellas, la promoción y construcción de edificaciones para su venta, aunque se realice ocasionalmente*».

<sup>1036</sup> Para A. CABANILLAS SÁNCHEZ en *La recepción de la obra*; ADC. 1978 citado por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*; cit. (pág. 116) el promotor “puede ser definido como aquel profesional que organiza la construcción de obras inmobiliarias (normalmente pisos y locales) para que otras personas adquieran la propiedad, el arrendamiento o cualquier otro derecho sobre las mismas. Es así: a) un profesional de la construcción; b) uno que organiza la construcción de la obra inmobiliaria consiguiendo terreno y financiación, contratando los profesionales intervinientes cuya actividad controla, gestionando las autorizaciones y cumpliendo las formalidades administrativas y fiscales, y c) tiene como finalidad que otros adquieran la propiedad o el arrendamiento; generalmente trata de vender pisos y locales, construidos o en construcción”.

<sup>1037</sup> Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 1992.

*probar los hechos constitutivos del mismo*». La jurisprudencia, en aplicación del art. 114 de la anterior LGT<sup>1038</sup>, cuyo criterio puede perfectamente ser de aplicación al contenido actual de la LGT, vino a interpretar que el actor debe probar los hechos constitutivos del derecho y el demandado tiene que acreditar los hechos impeditivos, extintivos y excluyentes. Tratándose de exenciones, por tanto, será el sujeto pasivo del impuesto quien deba acreditar que concurren los requisitos necesarios para disfrutar del beneficio fiscal, aunque en el IVA existe una peculiaridad, como consecuencia de la limitación que supone al derecho a la deducción, donde el sujeto pasivo puede pretender la no aplicación de la exención, ya que si se le aplica, tributará en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD, que no tiene carácter deducible. En estos supuestos, será la Administración –especialmente la autonómica, en tanto beneficiaria de los recursos del ITPyAJD- la que persiga la aplicación de la exención, debiendo acreditar la concurrencia de los requisitos constitutivos de aquella, y por tanto la utilización del inmueble por el plazo de dos o más años<sup>1039</sup>.

Por último, debemos considerar que el art. 20.Uno.22 advierte que, a efectos del cómputo del plazo de dos años, no se tendrán en cuenta los períodos de utilización de edificaciones por los adquirentes de los mismos en los casos de resolución de las operaciones en cuya virtud se efectuaron las correspondientes transmisiones. Por tanto, si se celebra una compraventa y esta se resuelve, transcurridos más de dos años, por incumplimiento del adquirente, no se entenderá que haya existido utilización alguna del inmueble. Luego la posterior transmisión que efectúe el propietario que recuperó la finca a través de la resolución, tendrá la consideración de primera entrega<sup>1040</sup>.

En base a todo lo expuesto nos encontramos, por tanto, que al ser objeto de tributación la primera entrega de edificaciones, se establece la sujeción al impuesto de todas aquellas operaciones que realicen los Ayuntamientos que promuevan la construcción de viviendas, especialmente en los que tengan constituidas sociedades municipales de la vivienda<sup>1041</sup>.

---

<sup>1038</sup> El cual disponía que *«quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo»*.

<sup>1039</sup> En nuestra jurisprudencia y doctrina administrativa existen muestras de ambas posibilidades. Así, en la Resolución del TEAC de 16 de enero de 1998 era el sujeto pasivo el interesado en la aplicación de la exención, por lo que el Tribunal le exigió la acreditación de la utilización ininterrumpida por plazo de dos años. En sentido contrario, la St. de la Audiencia Nacional de 19 de febrero de 1999 se requirió que fuera la Administración la que acreditara la efectiva utilización de la finca.

<sup>1040</sup> Este supuesto está contenido en la obra de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*; cit. (pág. 118) donde se menciona la Resolución del TEAC de 22 de junio de 1995 que recoge que la noción de segunda transmisión deriva de las normas del propio impuesto, no pudiéndose acudir al concepto usual o jurídico privado.

<sup>1041</sup> En relación con la deducción de las cuotas soportadas por una sociedad municipal por las entregas de terrenos, el art. 99, apartado Dos de la Ley 37/1992, declara que las deducciones deberán efectuarse en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación



En cuanto a la aplicación de esta exención a las edificaciones declaradas en ruina, la jurisprudencia ha entendido<sup>1042</sup> que, una edificación no pierde su condición de tal por haberse declarado en ruina, porque tal declaración sólo obliga a la demolición en el caso de no efectuarse las obras de consolidación o reparación necesarias, y porque, si se aceptase que su estado impedía su consideración como edificio, teniendo en cuenta la definición que de edificación se recoge en el art. 6 de la Ley 37/1992 por no ser en ese momento susceptible de “ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica”, habría posiblemente que considerarlo como solar, estando su transmisión sujeta a IVA.

Además, el carácter de empresario no se pierde por el hecho de que un edificio sea declarado en ruina. También hay que tener en cuenta que no se aplica la exención cuando el destino de la edificación, una vez demolida, sea la construcción de una nueva edificación. Por tanto, es una exención condicionada a un destino ulterior dependiente del comprador, aunque por este hecho no se puede pretender alegar la aplicación de la exención, ya que el incumplimiento por este último de sus manifestaciones le acarrearán las consecuencias que sean procedentes, pero no afectará a la posición del vendedor que actuó de buena fé basado en las manifestaciones expresas de aquel<sup>1043</sup>.

### 3.2.3 Excepciones a la aplicación de la exención.

El párrafo 6º del nº 22 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992 recoge que la exención no se extiende a una serie de supuestos, en función del destino de las edificaciones<sup>1044</sup>, que veremos a continuación.

---

posterior si aquél fuese alterado.

En el supuesto de que el destino de los terrenos fuera la construcción de viviendas para su alquiler, de acuerdo con el art. 20, apartado Uno, número 23 de la actual Ley del IVA, el arrendamiento de viviendas se trata de una operación sujeta pero exenta a efectos de IVA. Por tanto, según los arts. 92 y 94 de la Ley citada, no serán deducibles las cuotas soportadas por una sociedad municipal por los terrenos entregados por un Ayuntamiento, puesto que dichos terrenos se dedicarán a la realización de operaciones sujetas y exentas a efectos de IVA que no originan el derecho a la deducción de dichas cuotas.

<sup>1042</sup> Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2003.

<sup>1043</sup> Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2003.

<sup>1044</sup> A estos efectos, se recoge que no se extenderá:

*«a) A las entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra inherente a un contrato de arrendamiento, por empresas dedicadas habitualmente a realizar operaciones de arrendamiento financiero.*

*A los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, el compromiso de ejercitar la opción de compra frente al arrendador se asimilará al ejercicio de la opción de compra.*

*b) A las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, siempre que se cumplan los requisitos que reglamentariamente se establezcan.*

*c) A las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva*

- **Entregas de edificaciones efectuadas en el ejercicio de la opción de compra en contratos de arrendamiento por empresas dedicadas a realizar operaciones de arrendamiento financiero.**

En el ámbito de las Entidades locales, este supuesto resultaría de aplicación respecto a las sociedades mercantiles locales que, entre sus funciones, lleven a cabo el arrendamiento financiero. Ahora bien, el precepto no recoge ninguna puntualización respecto a si la entrega a la arrendataria estuvo sujeta o no al IVA, y en el primer caso, si se trataba de una primera entrega. El Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>1045</sup>, sin embargo, recoge que este supuesto será de aplicación al caso de venta forzosa a requerimiento del arrendatario al finalizar el contrato de arrendamiento financiero, y no a la venta realizada por mutuo acuerdo antes del vencimiento del contrato, operación que en este caso se consideraría exenta, aunque esta interpretación se ha considerado discutible por la doctrina<sup>1046</sup>.

- **Entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente.**

Las entregas de estas edificaciones no gozarán de la aplicación de la exención contenida en el art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, definiéndose en el párrafo cuarto del mencionado epígrafe las obras que tendrán la consideración de rehabilitación y que será objeto de estudio en el epígrafe correspondiente a la aplicación del tipo impositivo. La Audiencia Nacional<sup>1047</sup>, además de las actuaciones dirigidas a estructuras, fachadas, y cubiertas, ha recogido que tiene cabida en la exención «*otro tipo de actuaciones constructivas siempre que no se trate de meras obras de ornato, decoración, etcétera*», abogando, por tanto, por una interpretación amplia del concepto de rehabilitación.

A estos efectos, cuando se cumplan los requisitos exigidos por la Dirección General de Tributos para que esta operación sea definida como de rehabilitación, se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento que contempla el art. 91.Uno.3 de la actual Ley del IVA; en otro caso se aplicará el tipo general del 16 por ciento.

---

*promoción urbanística.»*

<sup>1045</sup> Resoluciones de 25 de enero de 2006 y 11 de julio de 1996.

<sup>1046</sup> A estos efectos, AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 1651) recoge que esta interpretación no se deduce en modo alguno del precepto, y porque supone una discriminación carente de sentido respecto a unas operaciones en las que se ha pretendido alcanzar el mayor nivel posible de neutralidad mediante la repercusión y deducción del IVA en todas las fases de la cadena.

<sup>1047</sup> St. de 10 de enero de 2000.

Además, el precepto recoge que dicha rehabilitación sea inmediata, cuyo destino ha de ser probado por cualquier medio de prueba admisible en derecho<sup>1048</sup>; en este sentido, aunque la doctrina interpreta de forma estricta este requisito, no se ha establecido un plazo para que se lleve a cabo la misma<sup>1049</sup>.

- **Entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.**

En estos supuestos, el auténtico objeto de transmisión es el terreno sobre el que se asienta la edificación, ya que la misma se va a demoler. Esta circunstancia justifica la no exención.

#### **4. Entregas de terrenos con edificaciones.**

Aunque el régimen de tributación de este supuesto ya lo hemos visto anteriormente, al objeto de su concreción, podemos resumir que el tratamiento correspondiente a la entrega conjunta de terrenos y edificaciones se determina, por la Ley 37/1992 en los números 20 y 22 del art. 20.Uno, de la siguiente manera<sup>1050</sup>:

- Hay que determinar si el objeto principal de la transmisión está constituido por la edificación o el terreno; si lo determinante es la transmisión de la edificación, el terreno sobre el que se asienta la misma seguirá el régimen de exención que le corresponda a la edificación.
- Si por el contrario, se entiende que la edificación que se transmite es algo accesorio al terreno sobre el que se asienta la misma, siendo este el objeto principal de la operación, habrá que estar a la naturaleza del terreno transmitido.
- Cuando se entreguen viviendas unifamiliares, la Ley entiende que se consideran los terrenos como accesorios hasta los 5.000 metros

---

<sup>1048</sup> A estos efectos, la Resolución vinculante de la DGT de 3 de noviembre de 1986 señaló que el destino se podrá determinar «*mediante una comunicación fehaciente del adquirente al transmitente en la que se indique dicha circunstancia, sin perjuicio de las responsabilidades en la que puedan incurrir los adquirentes en los supuestos de inexactitud de las mencionadas declaraciones*».

<sup>1049</sup> El TEAC en Resolución de 22 de junio de 2000 afirma que «*lo inmediato no requiere plazo de ejecución pues ha de suceder enseguida, sin tardanza*». Ahora bien, en la Resolución de 13 de febrero de 1997, en el supuesto de que habían transcurrido apenas unos meses entre la adquisición del bien y la demolición y la declaración de obra nueva, determina que no cabe duda que la compra del inmueble tuvo por objeto su rehabilitación inmediata.

<sup>1050</sup> Seguimos en este punto a AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit.

cuadrados. El exceso o resto del terreno que supere dicha superficie, generalmente quedará sujeto y no exento en concepto de solar.

Ahora bien, la Dirección General de Tributos va a considerar que en estos supuestos, habrá de descomponerse la entrega de los terrenos por un lado, y las edificaciones por otro, como si se tratara de operaciones independientes, sin perjuicio de que ambas se efectúen mediante precio único<sup>1051</sup>.

### **c) Exenciones relacionadas con el arrendamiento de bienes inmuebles.**

#### **1. Requisitos para la aplicación de la exención.**

La regulación contenida en el art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992 no es una regulación de carácter objetiva, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista, que hace depender del uso de la edificación de su posible aplicación, siendo ésta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda (concepto que veremos más adelante), pero no en otro caso.

La exclusividad en dicho destino exige considerar no exentos en su totalidad los arrendamientos de edificios o parte de los mismos que se emplean, de hecho, simultáneamente, como viviendas y locales de negocios o despacho profesional del arrendatario (práctica muy habitual en determinadas profesiones liberales).

El uso como vivienda ha de realizarse directamente por el arrendatario, aunque este supuesto ha sido objeto de regulación más amplia en virtud de la modificación operada en la Ley 37/1992 en el año 2005.

#### **1.1 Concepto de vivienda.**

Como ha señalado la jurisprudencia<sup>1052</sup>, “vivienda” es un concepto jurídico indeterminado, pero que aunque no haya sido definido (ni siquiera se recoge una acepción en la Ley de Arrendamientos Urbanos) es de común conocimiento. Además, en torno al concepto de vivienda se ha producido todo un cuerpo de profusa legislación especial protectora, habiendo sido definido

---

<sup>1051</sup> Consulta de la DGT de 23 de noviembre de 2004, respecto a la adquisición por un Ayuntamiento de terrenos en suelo no urbanizable dentro de los cuales existen una nave taller.

<sup>1052</sup> St. del TS de 5 de junio de 1992, en la cual se recoge que «cualquiera que sea la indeterminación jurídica, o mejor, la falta de definición legal de vivienda, resulta indudable que es un concepto de común conocimiento que se explica por sí solo. Y en tal sentido, queda fuera de duda que la parte de un inmueble cedida en arrendamiento... a la Generalidad de Cataluña para que ésta instale en ella alguno de sus servicios, desde luego, no es una vivienda».

como «*aquel espacio físico donde el ser humano puede, permanentemente, desarrollar sus actividades vitales –de ahí “vivienda”- al resguardo de agentes externos*»<sup>1053</sup>. La acepción recogida por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española lo identifica como habitación o morada, y es especialmente esta imagen la que subyace en nuestro ordenamiento jurídico, en la propia Constitución española, donde se viene a recoger el derecho de todos a disfrutar de una vivienda digna y adecuada -art. 47-, su inviolabilidad -art. 48-, y definiéndose por el Código Civil como el lugar de la residencia habitual -art. 40-. El criterio adoptado por la Dirección General de Tributos es el edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o una familia, constituyendo su hogar o sede de su vida doméstica<sup>1054</sup>.

Por tanto, sólo en el supuesto de que el arrendamiento se lleve a cabo sobre un inmueble urbano susceptible de ser definido como “vivienda”, nos podremos plantear la posibilidad de aplicar la exención contenida en el art. 20.Uno.23 de la actual Ley del IVA; habiendo señalado la jurisprudencia y la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos, la prohibición de la aplicación de la analogía para extender el ámbito de aplicación de la exención a inmuebles cuyo uso no esté destinado a ser utilizado *exclusivamente* como vivienda<sup>1055</sup>.

Además, con el texto de la actual Ley de Arrendamientos Urbanos, donde se recoge la diferencia entre arrendamientos de fincas urbanas que se destinen a vivienda o a usos distintos del de vivienda, ya no se plantean los problemas que se generaban con la anterior Ley de Arrendamientos Urbanos del año 1964, donde, el hecho de aplicar a los arrendamientos de locales ocupados por Corporaciones de Derecho público el régimen del inquilinato, se había planteado si igualmente los mismos quedaban exentos del régimen del IVA<sup>1056</sup>.

---

<sup>1053</sup> St. del TS de 26 de noviembre de 1990. Con anterioridad, el mencionado Tribunal Supremo -St. 17 de mayo de 1954- había definido la vivienda como lugar donde conviven o moran distintas personas bajo la dirección del cabeza de familia para satisfacer las necesidades de la vida.

<sup>1054</sup> Consulta de la DGT de 28 de julio de 2006 (Nº V1612-06).

<sup>1055</sup> A este respecto, la anterior Sentencia citada del TS de 26 de noviembre de 1990 y la Consulta vinculante de 26 de febrero de 1986 de la DGT interpretó que, tratándose de una exención referida a viviendas, en virtud del anterior art. 24 LGT (art. 14 de la actual LGT) no es admisible la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito, tanto del hecho imponible como de las exenciones y bonificaciones. Por tanto, el ámbito de la exención de referencia contenida en la Ley del IVA referida a viviendas ha de entenderse que lo es a las que son tenidas como tales en la Ley de Arrendamientos Urbanos, y no a los locales ocupados por las Administraciones cuyo arrendamiento se regía por las normas del inquilinato, sin ser propias viviendas.

<sup>1056</sup> Ello es así porque el art. 4.2 del Decreto 4104/1964, de 24 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos recogía que «*los locales ocupados por la Iglesia Católica, Provincia, Municipio, Entidades benéficas, Asociaciones piadosas, Sociedades o Entidades deportivas comprendidas en el artículo 32 de la Ley de Educación Física, Corporaciones de Derecho público y, en general, cualquier otra que no persiga lucro, se regirán por las normas del contrato de inquilinato*», resolviendo la St. del TS de 26 de noviembre de 1990 que a dichos locales no resultaba de aplicación la exención recogida en el art. 8.1.23 de la Ley 30/1985.

En cuanto a las notas características para aplicar la exención, hemos de tener en cuenta que el destino debe ser exclusivamente como vivienda, y ser utilizada directamente por el arrendatario, aunque este último requisito admite determinadas excepciones, como veremos seguidamente.

### **1.2 Destino exclusivo como vivienda.**

El requisito exigido del uso exclusivo como vivienda presenta el problema en el momento de precisar cuándo se entiende que una edificación o parte de la misma se destina, de forma exclusiva a vivienda, por lo que no será objeto de aplicación la exención si a la vivienda se le atribuye otro tipo de uso<sup>1057</sup>. La Dirección General de Tributos sí admite la aplicación de la exención sobre una misma edificación con distintos usos, si cada una de las partes está separada de la otra y tiene accesos independientes entre sí<sup>1058</sup>.

En todo caso coincidimos con la opinión de la doctrina<sup>1059</sup> en el sentido de que “tal exigencia... no es lógica, puesto que resulta absurdamente gravado el arrendatario que además de vivir en el inmueble ejerce alguna actividad empresarial o profesional, y perfectamente se debía haber llegado a la solución adoptada en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades respecto de los gastos en inmuebles con más de un destino, esto es, haber mantenido la exención del IVA para la parte del precio destinada a satisfacer el arrendamiento como vivienda por parte del arrendatario”.

Si el arrendamiento abarca tanto viviendas como locales, habrá que aplicar lo dispuesto en el apartado Dos del art. 79 de la Ley 37/1992, por lo que el impuesto se repercutirá respecto al valor de mercado que corresponda a los locales que son objeto de arrendamiento<sup>1060</sup>.

### **1.3 Ámbito subjetivo de aplicación.**

El uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención, no es, sin embargo, requisito suficiente, ya que antes de la modificación operada en la letra b) del art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992, el uso como vivienda de la

---

<sup>1057</sup> Como sería la instalación de un despacho profesional –Consulta de la DGT de 13 de julio de 1999-.

<sup>1058</sup> Consulta de 24 de octubre de 1986.

<sup>1059</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: “Los arrendamientos de inmuebles como operación exenta en el IVA”; *Impuestos*, nº 4. 1988 (pág. 136) y MENÉNDEZ MORENO, A.: “Arrendamientos de bienes y propiedad inmaterial” en *El IVA en España*; Lex Nova, Valladolid. 1987 (pág. 335).

<sup>1060</sup> Consulta de la DGT de 28 de julio de 2006 (Nº V1612-06).

edificación debía realizarse necesaria y directamente por el arrendatario. Esto suponía, con la redacción anterior del precepto, que los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario, dejaban de estar exentos en el IVA para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realizase en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, o en virtud de otro título<sup>1061</sup>, y de que, por último, se produzca el destino de la edificación a su uso como vivienda. El fundamento de este planteamiento se encontraba en que la exención se justificaba cuando el arrendatario actuaba como consumidor final a efectos del impuesto, y por el contrario no resultaba de aplicación cuando el arrendatario, a través de un nuevo contrato de arrendamiento, llevaba a cabo el ejercicio de una actividad empresarial<sup>1062</sup>.

En todo caso, la Dirección General de Tributos ha flexibilizado la aplicación de este requisito, en el sentido de considerar que cuando el arrendamiento se concierne por quien no tiene la condición de empresario o profesional y realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, como señala el art. 5 de la Ley 37/1992<sup>1063</sup>, o actúa por cualquier otra razón, como consumidor final, ya sea persona física o jurídica; el arrendamiento de las viviendas estaría exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de viviendas a otras personas<sup>1064</sup>.

---

<sup>1061</sup> El TS en su St. de 22 de mayo de 1987 recogía respecto a los locales ocupados para otros fines, entre ellos el de vivienda como establecimiento del hogar familiar de las personas individuales al servicio de dichas entidades, mencionados implícitamente en el art. 96.11 de la Ley de Arrendamientos Urbanos los que gozarán de exención de IVA.

<sup>1062</sup> De forma que, tal y como se recoge en la Consulta de la DGT de 23 de febrero de 2006, se considera como arrendamientos sujetos y no exentos:

- la cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o de los familiares de estos.
- cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- cesión de la edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso.

<sup>1063</sup> Ya que en el art. 5, apartado Uno letra a) párrafo 2º se recoge que: *«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»* que exceptúa de la aplicación a las sociedades mercantiles.

<sup>1064</sup> Este es el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos a partir del año 2006 -Consulta de la DGT de 23 de febrero de 2006 (Nº V032206)- donde se analiza el arrendamiento de viviendas por el Patronato de Asuntos Sociales de un Ayuntamiento para destinarlas a la acogida de inmigrantes o vecinos de viviendas desalojadas por su estado ruinoso, sin recibir ninguna contraprestación por parte de los mismos. Con anterioridad, son numerosas las Consultas de la DGT que se manifiestan en el sentido de no declarar aplicable la exención, entre otras, Consulta de 23 de mayo de 2002 (Nº 0782-02), donde se plantea el arrendamiento de viviendas al Patronato de Asuntos Sociales de un Ayuntamiento que cederá su uso a inmigrantes temporeros y a los ocupantes de viviendas en estado ruinoso. Igualmente se mantiene este criterio en las Contestaciones a Consultas de fecha 14 de junio (Nº 1166-01) y 15 de junio, (Nº 1179-01) todas de 2001 y 23 de mayo de 2002 (Nº 0782-02). Este cambio de criterio en todo caso no sería de aplicación cuando el arrendamiento se realice a favor de una empresa pública que ceda el uso de la misma a un empleado como retribución parcial del trabajo -Consulta de 6 de mayo de 2003 (Nº 0606-

Este régimen que hemos expuesto es el aplicable a los arrendamientos que se celebren por las entidades públicas, sin que exista ninguna especialidad al respecto por su cualidad de Administraciones públicas<sup>1065</sup>. Por tanto, únicamente se podrá aplicar esta exención cuando las Entidades locales celebren contratos de arrendamiento de viviendas de su propiedad con personas físicas que fuesen a habitar las mismas. Por otro lado, y como hemos visto anteriormente, cuando celebren contratos de arrendamiento de viviendas como arrendatarios, se encontrarán realizando una actividad sujeta y no exenta a efectos de IVA, salvo que el arrendamiento se lleve a cabo por alguna de sus sociedades mercantiles desarrollando las actividades descritas en la letra b) del art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992<sup>1066</sup> como son las entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda<sup>1067</sup>.

La justificación de la aplicación de esta exención al arrendamiento de viviendas ha sido señalada por diversos autores, bien destacando el fomento de la vivienda<sup>1068</sup>, o en que dicho impuesto ya se soportó en la adquisición del inmueble de forma completa<sup>1069</sup>.

Por último hemos de tener en cuenta que la exención resulta aplicable

03)-.

<sup>1065</sup> La St. del TS de 30 de noviembre de 1990, al plantearse la posibilidad de aplicar la exención del art. 8.1.23 de la Ley 30/1985 al arrendamiento de un local por una Comunidad Autónoma, concluye que *«el ánimo de lucro o altruista de la operación es indiferente para este impuesto, como la sexta directiva cuida de advertir en el momento de configurar la figura del sujeto pasivo, cuando nos dice que tal condición se ostenta cualquiera que fueren los fines o los resultados de la actividad sujeta. La Ley nuestra acepta implícitamente este planteamiento si se observa que por confesión propia recae sobre el «consumo» y grava las transferencias de bienes o servicios, no el beneficio o ganancia que de ellas se haya podido obtener»*.

<sup>1066</sup> Ahora bien, tras la modificación operada en la letra b) del apartado 23 del art. 20.Uno, la exención se extenderá al posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecidas en el Impuesto sobre Sociedades.

<sup>1067</sup> En virtud de esta modificación la Consulta de la DGT de 28 de julio de 2006 (Nº V1612-06) declara la exención del arrendamiento efectuado por el Instituto de la Vivienda de Madrid de viviendas para arrendarlas a personas físicas.

<sup>1068</sup> En opinión de RUIZ GARIJO, M.: “El régimen de exención del arrendamiento de bienes inmuebles en la Sexta Directiva. Un paso más del TJCE”; *Quincena Fiscal*, nº 2. 2006.

<sup>1069</sup> De esta opinión es VARONA ALABERN, J. E.: *El Sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*; Lex Nova. 1991 (págs. 356 y siguientes) donde recoge que “tras la adquisición del inmueble que se arrienda ya se soportó el IVA de una forma completa y definitiva, por todos los servicios que pudiera reportar el edificio en el futuro. Sin embargo, si el arrendatario ya es un sujeto pasivo del impuesto, convendrá gravar el arrendamiento por el IVA ya que así se permite que aquél pueda deducirlo. De no proceder de esta forma, el arrendatario soportaría un impuesto (ITP) que, al no poderlo deducir, intentaría compensarlo elevando el precio de sus productos, lo que atenta contra el principio de neutralidad impositiva”.



igualmente a las indemnizaciones que se perciban cuando el arrendamiento se encuentre exento<sup>1070</sup>.

#### **1.4 Aplicación de la exención a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y a los muebles.**

Al igual que ocurre con la normativa aplicable sobre el arrendamiento de estos elementos, que es la misma que la del arrendamiento de viviendas<sup>1071</sup>, la Ley 37/1992 opta igualmente por extender la aplicación de la exención, y así de acuerdo con lo establecido en el art. 20.Uno.23 letra b), junto con la vivienda, la exención se extiende a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y a los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos, y por tanto sin que pueda resultar de aplicación la exención cuando el arrendamiento comprenda únicamente una plaza de garaje.

Ahora bien, la exención se aplicará únicamente cuando el arrendamiento de espacios para estacionamiento de vehículos esté relacionado directamente con la de un inmueble destinado a vivienda, y no cuando se produzca el arrendamiento de inmuebles para usos diferentes, lo que ha sido objeto de crítica por la doctrina<sup>1072</sup> y destacando que, si la transposición de la normativa comunitaria en nuestro ordenamiento se hubiera realizado en los términos indicados en la misma, los arrendamientos de garajes relacionados con inmuebles para otros fines, se encontrarían exentos de tributación en concepto de IVA. Esta interpretación recogida por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo<sup>1073</sup> supone además que, de esta forma, además se siguen las “concepciones comunes a los Estados miembros”<sup>1074</sup>, ya que en la mayoría de ellos (Francia, Países Bajos, Portugal, Reino Unido) se consideran exentos los arrendamientos de garajes cuando se trata de operaciones accesorias al

---

<sup>1070</sup> A este respecto, la St. del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 15 de diciembre de 1993, Asunto C-63/92, *Lubbock Fine&Co*, a la que se ha hecho referencia en el epígrafe destinado a la base imponible, donde se planteó si la indemnización que el arrendador de un inmueble iba a abonar al arrendatario por la resolución de mutuo acuerdo del contrato antes de su finalización remuneraba un servicio sujeto al IVA. En dicha Sentencia se señala que «*la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva, que permite a los Estados miembros excluir otros puestos del ámbito de aplicación de la exención establecida para el alquiler de bienes inmuebles, no les faculta para gravar la indemnización pagada por una de las partes a la otra con motivo de la resolución de mutuo acuerdo de un contrato de arrendamiento, cuando las rentas pagadas en cumplimiento del mismo estuvieron exentas del IVA.*»

<sup>1071</sup> A este respecto, el art. 2.2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre recoge que: «*Las normas reguladoras del arrendamiento de vivienda se aplicarán también al mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador.*»

<sup>1072</sup> A este respecto, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Las operaciones inmobiliarias...*; *cit.* (pág. 146).

<sup>1073</sup> St. de 13 de julio de 1989.

<sup>1074</sup> Seguimos en este punto a FALCÓN Y TELLA, R.: “Los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos en el IVA”; *cit.*

arrendamiento de un bien inmueble<sup>1075</sup>.

Por tanto, la vulneración de la normativa comunitaria al sujetar la Ley española al IVA el arrendamiento de los locales de negocio, que veremos a continuación, provoca otra vulneración, al no aplicar la exención a los garajes accesorios a edificios destinados al desarrollo de una actividad económica. En cuanto a la compatibilidad con el Derecho Comunitario de esta exención, si bien los arrendamientos de espacios para estacionamiento de vehículos se incluyen dentro de los supuestos que la Directiva 2006/112/CE exceptúa de la aplicación de la exención; la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha interpretado que se aplica la exención cuando el arrendamiento se produce conjuntamente con la vivienda<sup>1076</sup>.

## **2. Adecuación a la Directiva 2006/112/CE de la normativa española sobre exención de los arrendamientos de bienes inmuebles en el IVA.**

La regulación de los arrendamientos urbanos en la Ley del IVA constituye una de las materias en las que la compatibilidad de nuestro ordenamiento interno con lo establecido en la Sexta Directiva primero, y en la Directiva 2006/112/CE en la actualidad, ha resultado más problemática.

Mientras que el art. 135.1 I) de la Directiva 2006/112/CE<sup>1077</sup> establece la exención general para los arrendamientos de inmuebles con las excepciones previstas en ella (entre las que se encuentran las operaciones de alojamiento y los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos) y facultando a los Estados miembros para añadir supuestos adicionales de exclusión de la exención; la Ley española opta por el camino inverso, declarando sujetos los arrendamientos de inmuebles, con la única excepción de los que tengan por objeto determinados terrenos o viviendas. En todo caso, del texto de la Directiva se desprende que se ha dejado un amplio margen de apreciación a los Estados miembros por lo que respecta a la exención o al gravamen de las operaciones de que se trate. Para el Tribunal de Justicia de

---

<sup>1075</sup> Otros ordenamientos resuelven el problema del alcance de la exención del arrendamiento de garajes en función de la condición del propietario o la duración del contrato –Alemania y Luxemburgo-. En Bélgica e Irlanda, si el arrendador es un empresario o profesional dedicado habitualmente a la explotación de garajes, el arrendamiento está sujeto; en cambio si el arrendamiento no constituye actividad habitual del propietario, está exento.

<sup>1076</sup> En este sentido, la St. de 13 de julio de 1989 Asunto 173/88 *Skatteministeriet c. Morten Henriksen* en la que se afirmó que «no se puede excluir de dicha exención el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos cuando esté estrechamente ligado al arrendamiento, exento en sí mismo, de inmuebles destinados a otro uso, como vivienda o local de negocio, en el sentido de que ambos arrendamientos integran una única operación económica. Es éste el caso cuando, por una parte, el espacio para estacionamiento de vehículos y el inmueble destinado a otro uso, forman parte de un mismo conjunto inmobiliario, y por otra, cuando ambos bienes son alquilados por un mismo propietario a un mismo arrendatario».

<sup>1077</sup> Con anterioridad se recogía en el art. 13.B.b) de la Sexta Directiva.

las Comunidades Europeas, es irrelevante que un Estado miembro considere oportuno someter al IVA todos los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a usos distintos de la vivienda. También es irrelevante que llegue a dicho resultado a través de una regla general que someta todos los arrendamientos de bienes inmuebles al IVA y que exima de éste únicamente los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a viviendas, o que llegue a este mismo resultado a través de excepciones a una regla general que exima los arrendamientos de bienes inmuebles<sup>1078</sup>.

En todo caso, nos adherimos a la opinión de la doctrina<sup>1079</sup> en cuanto que, con la formulación que emplea la Directiva, no parece estar claro cuál es el objetivo que persigue la norma comunitaria en cuanto declara exento el arrendamiento de bienes inmuebles; introduce un listado de excepciones y acto seguido permite a los Estados miembros ampliar las excepciones, cuando estamos ante una norma pensada para armonizar, señalando los objetivos y permitiendo a los Estados miembros un margen de actuación para alcanzar los mismos.

Según reiterada jurisprudencia (que podemos seguir considerando de aplicación con el texto de la actual Directiva), las exenciones previstas por el art. 13 de la Sexta Directiva, constituyen conceptos autónomos del Derecho Comunitario<sup>1080</sup>, y en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad. Además, los términos empleados para designar las exenciones previstas en la Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general en el IVA, que sujeta al impuesto las operaciones de prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso. De las interpretaciones realizadas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, podemos destacar que no es importante la denominación utilizada por las partes<sup>1081</sup>, criterio que también ha sido seguido por nuestros tribunales<sup>1082</sup> y contemplado en la Ley General Tributaria<sup>1083</sup>; y siendo los

---

<sup>1078</sup> En este sentido se manifiesta la St. de 3 de febrero de 2000. En todo caso, esta fórmula ha sido criticada por diversos autores. Para HERRERA MOLINA, P. M.: “Los arrendamientos de inmuebles como operación exenta en el IVA”; *cit.* (págs. 126 y siguientes) las exclusiones a la exención no pueden erigirse en regla general, ya que “el espíritu de la Sexta Directiva se vería defraudado si los Estados miembros establecieran tantas excepciones a la exoneración de arrendamientos inmobiliarios que ésta quedara vacía de contenido aunque las palabras de la ley la formularan como norma general”.

<sup>1079</sup> RUIZ GARIJO, M.: *op. cit.*

<sup>1080</sup> Seguimos en este punto a GARCÍA BALSEIRO, G.: “El concepto de arrendamiento en el IVA”; *Impuestos*, nº 4. 2005 (pág. 86).

<sup>1081</sup> RUIZ GARIJO, M.: *op. cit.*

<sup>1082</sup> Así, en la Resolución del TEAC de 5 de abril de 1995 se discutía la sujeción al impuesto de las cantidades abonadas por la Seguridad Social a una Mutua patronal por la utilización del patrimonio privativo de ésta.

<sup>1083</sup> En el art. 13 se recoge el denominado principio de calificación jurídica, en virtud del cual «las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio».

elementos característicos de un arrendamiento que el mismo se realice por un tiempo determinado y a cambio de una retribución<sup>1084</sup>, y aunque la duración del arrendamiento no es esencial, puede desempeñar una función clarificadora para dilucidar cuándo se alquila un bien para vivienda y cuándo con fines turísticos<sup>1085</sup>. Estos elementos, por tanto, nos pueden servir para delimitar el arrendamiento de otra clase de figuras que suponen la cesión del uso de bienes.

La adecuación de nuestra legislación a la Sexta Directiva, ha sido objeto de estudio por la doctrina y por distintos pronunciamientos jurisprudenciales. La doctrina ha denunciado el carácter discordante de la adaptación de la Sexta Directiva, ya que en virtud de lo dispuesto en el art. 13.Parte B, letra b), -actual art. 135 de la Directiva 2006/112/CE-, los Estados miembros de la Unión Europea vienen obligados a exonerar con carácter general de la tributación al IVA el arrendamiento y el alquiler de los bienes inmuebles, salvo en los supuestos que específicamente se detallan a continuación en el mismo artículo<sup>1086</sup>. Además, se recoge la posibilidad -en el último inciso-, de que los Estados miembros puedan ampliar el ámbito de aplicación de exclusiones a esta exención y por tanto declarar sujetos al impuesto determinados arrendamientos. Ahora bien, como ha recogido la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo<sup>1087</sup>, las *«condiciones de disfrute de la exención que pueden fijar los Estados no se refieren al contenido de la misma»*. Simplemente están facultados para establecer las medidas oportunas *«con el fin de asegurar la correcta aplicación de las exenciones y de evitar todo fraude, elusión o*

---

*realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado...»*.

<sup>1084</sup> En este sentido, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la St. de 18 de noviembre de 2004, Asunto C-284/03, *Temco Europe*. Igualmente, en la St. de 4 de octubre de 2001, Asunto C-326/99, *Stichting «Goen Wonen»/Staatssecretaris van Financie*, donde se asimila al arrendamiento y al alquiler de bienes inmuebles la constitución, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, de un derecho real que confiera a su titular un poder de utilización sobre un bien inmueble, como el usufructo controvertido en el procedimiento principal. También se afirma que *«constituye un arrendamiento de bienes inmuebles, a efectos de dicha disposición, la operación por la que una sociedad otorga simultáneamente, mediante contratos diferentes, a empresas vinculadas un derecho de ocupación en precario sobre un mismo edificio, a cambio de una compensación fijada fundamentalmente en función de la superficie ocupada, siempre que los contratos, atendiendo a su ejecución, tengan por objeto esencialmente la puesta a disposición pasiva de locales o superficies de inmuebles, mediando una retribución vinculada al transcurso del tiempo, y no den lugar a una prestación de servicios que deba recibir otra calificación»*.

<sup>1085</sup> Así se ha considerado por el TJCE en St. de 12 de febrero de 1998, Asunto C-346/95 *Elisabeth Blasi-finanzamt Manchen* donde se añade que *«el artículo 13 de la Sexta Directiva puede interpretarse en el sentido de que son imponibles, como operaciones de alojamiento que se efectúan en el marco de aquellos sectores que tengan una función similar a la del sector hotelero, las operaciones de alojamiento de corta duración para personas distintas de los familiares»*.

<sup>1086</sup> Seguimos a RIBES RIBES, A.: “Adecuación a la Sexta Directiva de la normativa española sobre exención de los arrendamientos de bienes inmuebles en el IVA: la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de febrero del 2000”; *Quincena Fiscal*, nº 10. 2000.

<sup>1087</sup> Apartado 20 de la St. de 13 de julio de 1989.

*eventual abuso*»<sup>1088</sup>. Por tanto, como ha recogido la doctrina, lo que los Estados miembros pueden hacer, es formular excepciones concretas y suficientemente precisas, pero no alterar la regla general de exención. En este sentido, la Declaración incluida en el Acta de la sesión del Consejo que aprobó la Sexta Directiva, afirmó que «*la facultad de restringir el ámbito de aplicación de la exención del arrendamiento de inmuebles está prevista fundamentalmente para permitir que los Estados miembros sometan al IVA los derechos siguientes: cazar y pescar, derribar árboles, poner a cubierto buques y aeronaves, instalar exposiciones*»<sup>1089</sup>. Precisamente sobre el arrendamiento de terrenos para la cesión del aprovechamiento cinegético nos pronunciaremos en el epígrafe destinado al efecto.

Además, la posibilidad recogida en el art. 135 de la Directiva 2006/112/CE vista anteriormente, no confiere a los Estados miembros la facultad de condicionar o restringir las exenciones previstas en el artículo anterior; simplemente reserva a los Estados la facultad de abrir la posibilidad, más o menos amplia, de que los beneficiarios de las exenciones opten ellos mismos por las exenciones<sup>1090</sup>.

En este sentido, el art. 135.2 de la Directiva 2006/112/CE, tras enunciar los supuestos que quedan excluidos de la aplicación de la exención, va a recoger que «*los Estados miembros podrán establecer exclusiones suplementarias de la exención prevista en la letra l) del apartado 1*». Con la redacción actual del precepto que se recoge en la versión española, ya no ha lugar a las diferentes interpretaciones que se venían produciendo con la anterior redacción incluida en el último inciso del art. 13. Parte B, letra b), que en la traducción española se había recogido en el sentido de que «*los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos*». Pues bien, de las restantes versiones lingüísticas del mismo artículo se deducía que lo que se otorgaba a los Estados miembros no es la facultad de extender la exención del arrendamiento de bienes inmuebles en general prevista en el art. 13. Parte B, letra b), sino, por el contrario, aumentar el número de supuestos susceptibles de ser excluidos de la órbita de aplicación de dicha exención, y por tanto, efectivamente sometidos al IVA. A favor de esta interpretación se ha manifestado el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1091</sup>. El defecto de la traducción en la versión española ya había sido puesto de

---

<sup>1088</sup> St. del TJCE de 19 de enero de 1982, Asunto 8/1981, *Ursula Becker vs. Finanzamt Münster-Innenstadt*.

<sup>1089</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Los arrendamientos de espacios...”; *cit.*

<sup>1090</sup> HERRERA MOLINA, P. M.: “Los arrendamientos de inmuebles como operación exenta en el IVA”; *cit.* (pág. 132).

<sup>1091</sup> En su St. de 15 de diciembre de 1993, recaída en el *Asunto Lubbock Fine & Co. contra Commissioners of customs & Excise*, Asunto C-63/92.

manifiesto por el Tribunal de Luxemburgo<sup>1092</sup>.

La doctrina mayoritaria viene a señalar que la legislación española no es acorde con la Directiva, como ha sido puesto de manifiesto por diversos autores, ya que<sup>1093</sup> “la incompatibilidad entre el artículo 13.B.b) de la Sexta Directiva y la Ley del IVA española se polariza en que la norma comunitaria establece como regla general la exención de los arrendamientos de inmuebles y determina ciertas excepciones a dicha regla general, permitiendo a los Estados miembros, además, ampliar los supuestos excepcionales respecto de la exención, pero en ningún caso autoriza a estos a aplicar como regla general la sujeción al tributo de los arrendamientos de inmuebles”<sup>1094</sup>.

Además, al considerar la Ley actual del IVA a los arrendadores como empresarios por definición legal, revela<sup>1095</sup> “una voluntad clara del legislador español de apurar al máximo las posibilidades de gravamen que ofrece la normativa comunitaria, que en materia de arrendamientos de bienes inmuebles se lleva hasta el punto de desconocer las normas de exención contenidas en la Directiva, lo cual sí excede los márgenes permitidos a los Estados miembros”.

Por otro lado, el Tribunal Supremo ha tenido ocasión de pronunciarse en repetidas ocasiones acerca de la posible contradicción entre la normativa española y la comunitaria, pudiendo destacar dos posturas al respecto. En un primer momento manifestó que no existía contradicción entre la normativa española y la comunitaria<sup>1096</sup>. Posteriormente<sup>1097</sup> se recoge que la referencia a arrendamientos de bienes inmuebles se tiene que hacer con amplitud y en relación a las excepciones de la aplicación de la exención, «*quedaría*

<sup>1092</sup> St. de 3 de febrero de 2000, Asunto C-12/98, *Miguel Amengual Far y Juan Amengual Far*.

<sup>1093</sup> RIBES RIBES, A.: *op. cit.*

<sup>1094</sup> En este sentido igualmente se manifiesta HERRERA MOLINA, P. M.: “Los arrendamientos de inmuebles como operación exenta en el IVA”; *cit.*

<sup>1095</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Los arrendadores de inmuebles en el IVA: el artículo 13 B) b) de la Sexta Directiva y el ordenamiento español”; *Revista de Instituciones Europeas*, Vol. 18, nº 1. 1992, y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*; *cit.* (pág. 139).

<sup>1096</sup> Sts. de 23, 28, 29 y 30 de noviembre de 1990, 5 de junio y 8 de octubre de 1992 y 3 de octubre de 1994 señalando que aunque la Directiva utiliza una expresión imperativa, en cuanto se recoge que los Estados miembros “eximirán” determinadas operaciones, el mismo artículo, a continuación recoge que sean los propios Estados miembros los que determinen las “condiciones” en que se aplicará dicha exención -aunque éste último condicionante no se recoge en el actual art. 135 de la Directiva 2006/112/CE-. Sin embargo, estos pronunciamientos han sido objeto de crítica por RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*; *cit.* en cuanto señala que la habilitación a favor de los Estados miembros “va dirigida... a asegurar la correcta aplicación de las exenciones y a evitar situaciones de fraude. Pero lo que no cabe en ningún caso es que por esta vía llegue a alterarse el contenido de la exención”.

<sup>1097</sup> St. de 29 de octubre de 1998.

*defraudado el espíritu comunitario si los Estados estableciesen tantas excepciones a la exención que ésta quedase vacía de contenido».*

Ahora bien, la libertad que se otorga a los Estados miembros de adecuar su legislación interna a los postulados de la Sexta Directiva primero, y actualmente a la Directiva 2006/112/CE, se condiciona a la efectiva consecución del fin en ella previsto; ya que en caso de no alcanzarse ese objetivo de carácter obligatorio, el Estado de que se trate incurriría en una flagrante violación de la Directiva como consecuencia de haber incumplido el fondo de la misma. Sin embargo, la diferente formulación de la exención supone una diferencia de fondo importante<sup>1098</sup>, ya que los supuestos no previstos expresamente están sujetos conforme a la Ley española, mientras que según la Directiva, están exentos.

Una vez visto el aspecto fundamental, en cuanto a otras diferencias con la Directiva 2006/112/CE las encontramos en que, mientras que en esta la exención se extiende al arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, en la Ley 37/1992 únicamente se aplica a los bienes inmuebles destinados exclusivamente a viviendas.

### **3. Excepciones a la aplicación de la exención en el arrendamiento de bienes.**

La actual Ley del IVA viene a recoger los cuatro supuestos excluidos por la Directiva Comunitaria de la aplicación de la exención, aunque con algunos matices que veremos a continuación, e igualmente hace uso de la habilitación contenida en el art. 135 de la Directiva 2006/112/CE de ampliar el número de supuestos no exentos, hasta cinco más.

#### **3.1 Operaciones de alojamiento.**

En virtud de la letra e` del art. 20.Uno.23.b) de la Ley 37/1992, quedan exceptuados de la aplicación de la exención *«los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos».*

La justificación de la no aplicación de la exención deriva de que no se trata del arrendamiento de edificios que vayan a ser destinados a vivienda, por lo que incluso el régimen jurídico de los arrendamientos de temporada que se recoge en la Ley de Arrendamientos Urbanos, va a ser el de arrendamiento para uso distinto del de vivienda<sup>1099</sup>.

---

<sup>1098</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Los arrendamientos de espacios...”; *cit.*

<sup>1099</sup> El art. 3.2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos recoge que *«en especial, tendrán esta consideración*

La letra a) del nº 2 del art. 135 de la Directiva 2006/112/CE, excluye del ámbito de aplicación de la exención los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar<sup>1100</sup>. Por tanto, observamos que, en la transposición de esta excepción a nuestro ordenamiento, se ha producido una divergencia con la normativa europea, donde la aplicación no se vincula a la realización o no de ninguna actividad por parte del arrendador. Sin embargo, en nuestro ordenamiento, el arrendamiento de inmuebles “turísticos” (como pueden ser las casas rurales y los apartamentos turísticos) estarán exentos si el contrato consiste únicamente en arrendamiento de vivienda; por el contrario, cuando se presten servicios propios de la industria hotelera, de los que el propio precepto recoge una lista ejemplificativa, estaremos ante una operación sujeta y no exenta a efectos de IVA, siendo indiferente que los servicios se presten directamente por el arrendador o por un tercero<sup>1101</sup>.

En la práctica, la regulación actual contenida en la Ley sobre IVA va a suponer la aplicación de un régimen fiscal diferente que se hace depender de lo convenido por las partes, lo que contraviene lo dispuesto en la Directiva y la jurisprudencia comunitaria.

### **3.2 Arrendamiento de espacios para estacionamiento de vehículos.**

En virtud de la letra b) del nº 2 del art. 135 de la Directiva 2006/112/CE, quedan excluidos de la aplicación de la exención los arrendamientos de espacios para estacionamiento de vehículos. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1102</sup> ha interpretado esta excepción en el sentido de que comprende toda clase de superficie cuyo fin sea el estacionamiento de vehículos, incluidos los garajes cerrados, aunque como vimos anteriormente, se aplicará la exención cuando el arrendamiento esté estrechamente unido a un edificio cuyo arrendamiento goce de la aplicación de la exención.

Sin embargo, en este punto también se refleja una divergencia de la Ley 37/1992 respecto a la normativa comunitaria, en cuanto va a declarar

---

*los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra...».*

<sup>1100</sup> La exención no se aplicaría a otros bienes muebles, como tiendas de campaña, caravanas y residencias móviles por entrar dentro del concepto de “operaciones de alojamiento”.

<sup>1101</sup> St. del TSJ de Cantabria de 18 de septiembre de 2000.

<sup>1102</sup> St. de 13 de julio de 1989 Asunto 173/1988, *Skatteministeriet c. Morten Henriksen*. Además, en dicha St. en su apartado 13 se recoge que «esta interpretación resulta conforme, por otra parte, a una concepción común a todos los Estados miembros, ninguno de los cuales, en su legislación nacional adoptada para la ejecución del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, hace depender la percepción de dicho impuesto, en lo que se refiere a las superficies destinadas al estacionamiento de vehículos, del carácter abierto de los lugares de estacionamiento».



exceptuados de la aplicación de la exención únicamente los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos, ya que como hemos visto anteriormente, si el arrendamiento se produce conjuntamente con un inmueble destinado a vivienda, se aplica la exención.

La cuestión más problemática se centra en la extensión del término “vehículos”, ya que los términos utilizados en las diferentes versiones lingüísticas para denominar el concepto de “vehículos” no son coincidentes<sup>1103</sup>; la jurisprudencia entiende que se deben de englobar todos los medios de transporte<sup>1104</sup>.

### **3.3 Arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.**

Este último inciso fue introducido en la actual Ley 37/1992, ya que no se incluía en la anterior Ley sobre el IVA, si bien la doctrina administrativa vino realizando una interpretación amplia de la excepción a la exención, para declarar no aplicable la misma a los arrendamientos de terrenos dedicados al desarrollo de una actividad económica<sup>1105</sup>.

### **3.4 Arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.**

Esta mención no figuraba en la anterior normativa del impuesto, aunque la doctrina ha considerado que bajo el ámbito de aplicación de la Ley 30/1985 resultaba un supuesto igualmente de no aplicación de la exención<sup>1106</sup>.

---

<sup>1103</sup> Así, en determinadas versiones lingüísticas, entre las que figuran las versiones francesa, inglesa, italiana, española, portuguesa, alemana y finesa, engloban en este concepto a los medios de transporte en general, incluidas las aeronaves y las embarcaciones. Otras versiones, sin embargo, como la danesa, sueca, neerlandesa y griega, han elegido un término más preciso y con un significado más restringido, que sirve para designar principalmente a los “medios de transporte terrestres”.

<sup>1104</sup> Ya que según reiterada jurisprudencia (St. de 27 de marzo de 1990, C-372/88 *Cricket St Thomas*, y St. de 14 de septiembre de 2000, C-384/98) en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición comunitaria, ésta debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra.

<sup>1105</sup> En este sentido, la Resolución del TEAC de 25 de octubre de 1995 afirma la sujeción de un arrendamiento de terreno dedicado a una actividad industrial, ya que *«esta interpretación es la más adecuada al texto y al espíritu del artículo 13.1.23 del Reglamento del Impuesto, que tiene por objeto eximir el Impuesto sobre el Valor Añadido a los arrendamientos de terrenos en general, aunque en ellos se contengan construcciones agrícolas así como a los de viviendas, cesando la exención cuando los terrenos se dedican a usos comerciales o industriales»*.

<sup>1106</sup> La Resolución del TEAC de 19 de julio de 2000 viene a señalar que la ausencia de referencia a este supuesto *«no quiere decir... que en esta normativa estuviesen exentos tales arrendamientos, pues, por definición, quien cede el uso del edificio que ha arrendado, no lo destina al uso propio, y por supuesto, a vivienda, sino que la exclusión clara no necesitaba aparentemente una mención expresa»*.

En todo caso, la razón justificativa se sitúa en que, con esta actividad se está produciendo una actividad empresarial a efectos del impuesto, y por tanto, estamos ante una actividad sujeta que no va a beneficiarse del supuesto de exención.

### **3.5 Arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.**

Este supuesto se incluyó en la Ley 37/1992 al objeto de excluir de la aplicación de la exención las operaciones de arrendamiento de locales celebrados por las Administraciones públicas, ya que como hemos visto anteriormente, con la anterior Ley de Arrendamientos Urbanos, el régimen jurídico que se aplicaba a los inmuebles arrendados por dichas instituciones era el del inquilinato<sup>1107</sup>, lo que ha desaparecido en la actual Ley de Arrendamientos Urbanos.

### **3.6 Arrendamientos de terrenos y edificaciones con opción de compra (*leasing*).**

Con carácter general, los arrendamientos con opción de compra tienen la consideración de prestación de servicios mientras el usuario no se comprometa a ejercitar la opción de compra.

En virtud de la letra d') del art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992 se excluye de la aplicación de la exención «*los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto*»; lo que supone que todas las cuotas derivadas del contrato de leasing devengadas antes del ejercicio de la opción de compra, están sujetas al impuesto, y ello con independencia de que se ejercite o no dicha opción y siempre que la transmisión se encuentre sujeta al impuesto<sup>1108</sup>.

#### **d) Exenciones técnicas.**

Las exenciones técnicas se articulan para evitar la sobreimposición que se produciría si se gravan aquellas entregas de bienes en cuya adquisición no fue deducible el impuesto soportado por el sujeto pasivo y que, por tanto, fue

---

<sup>1107</sup> La jurisprudencia venía manteniendo que no resultaba de aplicación la exención incluso con la Ley 30/1985, ya que –St. del TS de 5 de junio de 1992–, la Ley de Arrendamientos Urbanos no recogía que los locales ocupados por las Administraciones públicas tuviesen la consideración de vivienda, sino que se aplicaba el régimen jurídico del contrato de inquilinato. Este mismo argumento se recoge en la St. del TSJ de Cataluña de 15 de abril de 1993.

<sup>1108</sup> VARONA ALABERN, J. E.: *El Sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 362).

incorporado al coste. Estas exenciones vienen reguladas en el art. 20.Uno, números 24 y 25 de la Ley 37/1992, y en el Derecho Comunitario en el art. 136 de la Directiva 2006/112/CE.

### **1. Entregas de bienes que hayan sido utilizados por el transmitente en la realización de operaciones exentas.**

En virtud de lo establecido en el nº 24 del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, van a quedar exentas de tributación las entregas de bienes que hayan sido utilizadas por el transmitente en la realización de operaciones exentas del impuesto, en virtud de lo establecido en el art. 20 de la Ley 37/1992, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición, afectación o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes<sup>1109</sup>. En todo caso, quedan fuera de la aplicación de esta exención, las entregas de bienes de inversión que se realicen durante su período de regularización, o cuando se apliquen las exenciones estudiadas en el número anterior relativo a las operaciones inmobiliarias, que se aplican con prioridad a la presente exención. Por tanto, se exige como requisito para aplicar la exención, que el sujeto pasivo no haya deducido en alguna medida el impuesto soportado.

En cuanto a la aplicación a las Entidades locales, nos podemos encontrar con que si llevan a cabo la transmisión de un bien que hubiera estado afectado al ejercicio de operaciones exentas, podría aplicarse esta exención; ahora bien, no podría aplicarse si la operación se efectúa durante el plazo de regularización de las cuotas soportadas, aunque podría resultar exenta la enajenación de los equipos e instrumental, salvo que fuesen bienes de inversión y dicha operación se efectuara, igualmente, durante el periodo de regularización<sup>1110</sup>.

### **2. Entregas de bienes en las que se determinó la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente.**

En virtud de lo establecido en el nº 25 del art. 20.Uno de la vigente Ley del impuesto, quedan exentas de tributación las entregas de bienes cuya adquisición, afectación o importación, o la de sus elementos componentes, hubiera determinado la exclusión total del derecho a deducir en favor del transmitente, en virtud de lo dispuesto en los arts. 95 y 96 de la Ley 37/1992.

Por tanto, las entregas de bienes que en su momento no originaron el derecho a deducir las cuotas soportadas en su adquisición estarán exentas. La

---

<sup>1109</sup> La Ley considera que al sujeto pasivo no se le ha atribuido el derecho a efectuar la deducción parcial de las cuotas soportadas cuando haya utilizado los bienes o servicios adquiridos exclusivamente en la realización de operaciones exentas que no originen el derecho a la deducción, aunque hubiese sido de aplicación la regla de prorrata.

<sup>1110</sup> Consulta de la DGT de 18 de noviembre de 2002 (Nº 1767-02).

exclusión del derecho a deducir las cuotas soportadas ha de ser total, ya que en caso de que se hubiera permitido deducir parcialmente el IVA soportado, no sería aplicable la exención. Este supuesto podrá ser de gran aplicación a las Entidades locales, desde el momento en que, como ya hemos visto, si la adquisición de dichos bienes se realiza en el ejercicio de sus funciones públicas, no tendrán derecho a la deducción, por lo que si posteriormente realizaran una venta de estos bienes, a la operación, en caso de estar sujeta, se aplicaría esta exención.

## **e) Exención del IVA de entregas de bienes realizadas por la Iglesia Católica.**

### **1. Introducción.**

En la consideración de la sujeción al IVA de operaciones realizadas por la Iglesia Católica, tenemos que estudiar la evolución que se ha producido en este tema, ya que en un primer momento, se determinó el ámbito de aplicación de la exención en la realización de determinadas operaciones, para posteriormente, en consideración al hecho de que estamos ante un impuesto de carácter armonizado en el ámbito de la Unión Europea, se ha producido una modificación en la normativa, hasta derogar los beneficios fiscales de los que, en este ámbito gozaba la Iglesia Católica.

### **2. Situación anterior: operaciones sujetas y exentas.**

El art. 2.Dos de la Ley 37/1992, preceptúa que, en la aplicación del impuesto, se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados Internacionales que formen parte del ordenamiento interno español; en la Ley 30/1985, en su art. 2 apartado 4 se recogía la misma previsión. A estos efectos, hemos de tener en cuenta el Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, firmado el 3 de enero de 1979, que estableció el derecho a una exención subjetiva total a favor de la Santa Sede y demás entidades que forman parte de su organización<sup>1111</sup>, en relación a los Impuestos sobre el gasto y el consumo y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pero con un requisito, que los bienes y derechos adquiridos se destinaren al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

La sujeción al IVA de una parte de los conceptos que anteriormente estaban sujetos a los tributos suprimidos, obligó a concretar la forma de aplicar en este concepto tributario la exención reconocida en el Acuerdo con la Santa Sede, por lo que se dictó la Orden de 29 de febrero de 1988, por la que se

---

<sup>1111</sup> Esta exención, recogida en el art. IV, apartado 1, letra c), se establecía a favor de la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas.

aclaraba el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, anteriormente mencionado, respecto al IVA; disponiendo en su apartado segundo que, la exención declarada, se entenderá igualmente aplicable al IVA cuando se tratara de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo en virtud del art. 9 del Reglamento anterior, y siempre que concurrieran los requisitos exigidos en la Orden citada<sup>1112</sup>.

La Dirección General de Tributos dictó varias Resoluciones al objeto de resolver cuestiones sobre la interpretación de la Orden ministerial de 29 de febrero de 1988, entre las que destacan la Resolución de 30 de mayo de 1988 y la Resolución de 15 de marzo de 1989.

La Resolución de 30 de mayo de 1988 analizaba el alcance de la exención objetiva en cuanto a las entregas de bienes referidas al art. 9 del anterior Reglamento del IVA, en virtud del cual, tenían la consideración de entregas de bienes, entre otras, las ejecuciones de obra en las que el coste de los materiales aportados por el empresario excediera del 20 por ciento de la base imponible (apartado 4º del nº 2). En similares términos, se manifestaba el art. 8 de la redacción original de la Ley 37/1992, precepto que fue modificado a través del Real Decreto-Ley 12/1995 de 28 de diciembre, de forma que a partir de su entrada en vigor, solo se asimilaban a las entregas de bienes las ejecuciones de obra que tuvieran por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación cuando el empresario aportara, además, parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos excediera del 20 por ciento de la base imponible.

A la vista del procedimiento establecido, la Dirección General de Tributos vino considerando que el reconocimiento de la referida exención surtiría efectos a partir de la fecha de su solicitud<sup>1113</sup>. Dicha resolución utiliza el concepto de “ventas empresariales de bienes inmuebles”, en base al antecedente inmediato

---

<sup>1112</sup> Entre dichos requisitos, se incluía, en cuanto al procedimiento exigido para aplicar la exención, en virtud del cual, los documentos en que constaran las operaciones se debían presentar en la Dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda en cuya circunscripción radicara el domicilio fiscal de las Entidades, acompañando certificación del Obispo de la Diócesis expresiva de la naturaleza de la Entidad adquirente y del destino de los bienes. La Dependencia, previas las comprobaciones pertinentes, devolvería el documento a la Entidad con nota en la que constara, en su caso, la procedencia de la exención. Asimismo, la Entidad solicitante entregaría a su proveedor una copia del documento en el que se reconociera la exención para que no autoliquidara ni repercutiera el impuesto, y sirviera de justificante a efectos de comprobación administrativa.

De lo expuesto se desprende que el reconocimiento de la exención debía ser previo a la realización de las operaciones a las que se refiriera la misma, puesto que una copia del documento en el que se reconociera la exención debía ser entregado al sujeto pasivo para que no repercutiera ni autoliquidara el impuesto, según se regulaba en la citada Orden ministerial de 29 de febrero de 1988, para lo cual debía haberse formulado la previa solicitud.

<sup>1113</sup> Consulta de la DGT de 5 de septiembre de 2002 (Nº 1204-02).

de la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, que era la Orden de 25 de junio de 1984, por la que se aclaró el alcance de la exención del art. IV, 1, C) del Acuerdo respecto del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, que refería la exención relativa al citado impuesto exclusivamente a las ventas empresariales de bienes inmuebles, que alude, por tanto, a la transmisión de la propiedad de un bien inmueble.

El concepto "ventas empresariales de bienes inmuebles" tiene un significado jurídico preciso en función de su objeto (un bien inmueble) y de su contenido (transmisión de la propiedad); por tanto, dicho concepto es equivalente al de entrega de bienes inmuebles acuñado por las normas reguladoras del IVA, si bien limitando su contenido a aquellas operaciones que tuvieran por objeto la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o de ejecuciones de obras realizadas en los mismos para su construcción o rehabilitación, sin que, en ningún caso, resultara procedente ampliar su contenido para incluir las ejecuciones de obras para la reparación de edificaciones.

Teniendo en cuenta lo anteriormente expuesto, la Dirección General de Tributos, en la Resolución de 30 de mayo de 1988, entiende que la exención relativa a las entregas de bienes inmuebles en el IVA a que se refiere la Orden de 29 de febrero de 1988 comprendía las siguientes operaciones:

- Ventas o transmisiones de bienes inmuebles.
- Ejecuciones de obra que tuvieran por objeto la construcción de nuevas edificaciones o la ampliación de las existentes.
- Ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones preexistentes<sup>1114</sup>.

Esta interpretación es acogida en diversas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>1115</sup>.

Por el contrario, no estaban exentas del impuesto las ejecuciones de obra para la reparación de edificaciones, ni las ejecuciones de obra efectuadas para la construcción o rehabilitación de edificaciones, cuando dichas operaciones no

---

<sup>1114</sup> A estos efectos, y de acuerdo con lo establecido en los artículos 13 (número 1, apartado 22º) y 57 (número 3) del Reglamento 2028/1985 del impuesto, se consideraban como rehabilitación de edificaciones las actuaciones destinadas a la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación excediera del 25 por 100 del precio de adquisición, si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación. En la actualidad, el concepto de obras de rehabilitación se encuentra en el art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992.

<sup>1115</sup> Entre otras, Resoluciones de 12 de enero, 10 de febrero y 9 de junio de 2000, Resolución de 9 de octubre de 2002 y Resolución de 18 de mayo de 2005.

tuvieran la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en la normativa reguladora del IVA, bien por efectuarse sin aportaciones de materiales, bien porque el coste de los materiales aportados por el empresario no hubiese excedido del 20 por ciento de la base imponible. Tampoco estaban exentas del impuesto aquellas actividades que no pudieran ser consideradas edificaciones, en los términos recogidos en el art. 6 de la Ley 37/1992<sup>1116</sup>.

Además, en la Resolución de 30 de mayo de 1988 se recoge que, en los supuestos en que los inmuebles entregados se destinaren solo en parte a las finalidades previstas (culto, sustentación del clero, apostolado o ejercicio de la caridad), la exención quedaba limitada a la parte de base imponible que constituyera la contraprestación correspondiente a la porción del inmueble entregado destinado exclusivamente a las finalidades indicadas. En este caso, la documentación debería reflejar precisa y separadamente, la parte de las operaciones gravadas y la contraprestación a que alcanzare la exención (Fundamento de Derecho nº 2 Tercero).

Por tanto, sólo estaban exentas del IVA aquellas ejecuciones de obra efectuadas para las entidades enumeradas en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, que tengan por objeto la construcción o rehabilitación, en los términos del mencionado art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, de una edificación destinada al culto, que tenga la consideración de entregas de bienes, por aportar el empresario que realiza dicha obra parte de los materiales y exceder el coste de los mismos del 20 por ciento de la base imponible.

Además, la citada Resolución de 30 de mayo de 1988 estableció, en su apartado Cuarto, que la referida exención era de carácter limitado y afectaba exclusivamente a entregas de inmuebles, no comprendiendo ni la adquisición de materiales por parte del empresario que realizaba la entrega ni los servicios prestados por los arquitectos, aparejadores ni ningún otro profesional que interviniera en la operación. Por tanto, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otras empresas a una entidad religiosa para la realización de las obras, estaban sujetas y no exentas al IVA.

Por otra parte, la Resolución de 15 de marzo de 1989, de la Dirección General de Tributos, relativa a nuevas cuestiones suscitadas por la interpretación de las disposiciones reguladoras de las exenciones establecidas en los arts. III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, estableció una limitación al ámbito objetivo de la exención en relación a los salones y dependencias parroquiales<sup>1117</sup>; ya que, dado que en algunas

---

<sup>1116</sup> A este respecto, la Resolución del TEAC de 18 de mayo de 2005, deniega la aplicación de la exención por la instalación de un ascensor una vez terminada la construcción del edificio. La Dirección General de Tributos, en su Consulta de 19 de abril de 2006, tampoco considera de aplicación la exención a la restauración de vidrieras en templos de la Iglesia Católica.

<sup>1117</sup> En su número 1º, en relación con los salones parroquiales, se recoge: *«Los salones y dependencias parroquiales suelen destinarse en la mayor parte de los casos de forma exclusiva a los fines propios de la*

ocasiones se podía producir la cesión de los mismos a cambio de una contraprestación, es decir, se estaría produciendo el ejercicio de una actividad de carácter empresarial, por tanto no exenta del impuesto, aclaraba que *«no cumplen este requisito los inmuebles destinados a la enseñanza ni al desarrollo de cualquier otra actividad empresarial o profesional»*; añadiendo *«sin que la exención se extienda a las entregas de salones parroquiales que vayan a destinarse a un uso mixto, empresarial y no empresarial, con independencia de la circunstancia de que dichos espacios puedan estar situados en edificios cuyo destino principal fuese el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado o el ejercicio de la caridad»*.

### **3. Inadecuación de la regulación a la normativa comunitaria y regulación actual.**

Este régimen fiscal del que se beneficiaba en España la Iglesia Católica, a juicio de la Comisión, no es acorde con la regulación comunitaria que se recoge en la Sexta Directiva IVA, por lo que en junio de 2004 la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión, notificó al representante permanente español un procedimiento de infracción por la exención del IVA a la Iglesia Católica.

El argumento argüido por el Estado español para mantener dicha exención, se basaba en que el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos tenía el carácter de un acuerdo internacional celebrado con anterioridad a la adhesión de España a la Comunidad Europea, por lo que la exención estaba contemplada en el Tratado, ya que este establece en su art. 307 que, los derechos y obligaciones que resulten de acuerdos internacionales celebrados por un Estado miembro con un tercer país con anterioridad a la fecha de su adhesión, no se verán afectados por las disposiciones del Tratado.

En respuesta, la Comisión señaló que el párrafo 2º del art. 307 obliga a España, en la medida en que el Acuerdo sea incompatible con el tratado, a *«recurrir a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado»*. Por otra parte, la Comisión recuerda que el Acuerdo con la Santa Sede contiene cláusulas que permitirían a España solicitar un ajuste de sus obligaciones con el Vaticano para adaptarlas al Derecho Comunitario. La Comisión apuntaba, además, un problema adicional, ya que los empresarios o profesionales que entreguen bienes a la Iglesia Católica no pueden deducir el IVA pagado por los bienes y servicios utilizados para la realización de esas operaciones, lo que también vulneraba Directivas comunitarias. Además, al encontrarnos ante una exención limitada, se establecía una limitación al transmitente a su derecho a deducir y la consecuente obligación de aplicar la regla de la prorrata.

---

*actividad parroquial. No obstante, en determinados supuestos, dichos salones y dependencias también se dedican de forma subsidiaria a actividades empresariales consistentes en la cesión de su uso mediante contraprestación a otras personas o entidades, o la prestación de servicios a título oneroso»*.



La Comisión propuso a España que adoptase un sistema similar al portugués, lo que aseguraría tanto el cumplimiento de la normativa comunitaria, como un resultado idéntico desde el punto de vista de los intereses financieros de la Iglesia Católica. En Portugal, la Iglesia paga el IVA y el Estado le reembolsa el importe.

La revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica regulado en la Disposición Adicional Decimoctava de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2007, conlleva la renuncia expresa por parte de la Iglesia Católica a los mencionados beneficios fiscales relativos al IVA.

De acuerdo con la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda nº 3858 de 28 de diciembre de 2006 por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los arts. III y IV del Acuerdo sobre el Estado Español y la Santa Sede<sup>1118</sup>; en su art. 1 se establece que a partir del 1 de enero de 2007, ya no resultará de aplicación la exención. Sólo mantendrán la exención las operaciones para las que la misma se haya reconocido antes de esa fecha, de acuerdo con el procedimiento establecido anteriormente; por tanto, la Orden atiende a la concesión de la exención y no a la del devengo del impuesto. Esta solución parece acertada, en tanto en cuanto respeta la previsión contractual de las partes para las exenciones ya reconocidas. Además, en el nº 2 del art. 1 se recoge que, como estas operaciones ya se van a considerar sujetas al impuesto, tendrán el carácter de deducibles.

## **C) RENUNCIA DE LA EXENCIÓN.**

### **1.- Consideraciones generales.**

El apartado Dos del art. 20 de la vigente Ley del IVA, establece la posibilidad de que las exenciones contenidas en los números 20, 21 y 22 del apartado Uno del artículo mencionado, sean objeto de renuncia por parte de los sujetos pasivos<sup>1119</sup>.

---

<sup>1118</sup> Y que además, en virtud de su Disposición Derogatoria Única, va a derogar la Orden de 29 de febrero de 1988 y la Orden de 14 de noviembre de 1996 respecto al Impuesto General Indirecto Canario.

<sup>1119</sup> Art. 20.Dos: *«Las exenciones relativas a los números 20º, 21º y 22º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones.»*

*Se entenderá que el adquirente tiene derecho a la deducción total cuando el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable en el año en que se haya de soportar el Impuesto permita su deducción íntegra, incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de sus actividades empresariales o profesionales. A estos efectos, no se tomará en cuenta para calcular el referido*

De acuerdo con el apartado 4.6 de la Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, la finalidad del establecimiento de esta medida, es evitar las consecuencias de la ruptura de la cadena de las deducciones producida por las exenciones, por lo que se otorga a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de determinadas operaciones relativas a inmuebles, que tienen reconocida la exención del impuesto. A través de la regulación contemplada en la Ley 37/1992, se recoge la posibilidad de optar por la tributación que se establece en el art. 137 de la Directiva 2006/112/CE.

De no existir la posibilidad de dicha renuncia, las cuotas soportadas quedarían definitivamente a cargo del transmitente, como si fuera consumidor final de los bienes, y vendría obligado el empresario a aplicar la regla de la prorrata<sup>1120</sup>. Además, de no establecerse esta posibilidad, el adquirente vendría obligado a soportar el ITPyAJD en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Ahora bien, para conseguir precisamente el efecto de permitir el ejercicio de las deducciones, la renuncia a la exención sólo procede cuando el destinatario de las operaciones exentas es sujeto pasivo con derecho a la deducción total de las cuotas soportadas<sup>1121</sup>, entendiéndose, por tanto, que el bien inmueble se mantiene dentro del proceso de distribución empresarial. De esta forma, se produce para el adquirente una disminución de los costes empresariales, ya que las cuotas del IVA soportadas pueden ser objeto de recuperación, lo que no ocurriría si la tributación que correspondiera fuera la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Otro aspecto interesante que encontramos en los supuestos de renuncia a la exención, son las consecuencias respecto a la tributación autonómica. Dado que el ITPyAJD es un tributo cuya recaudación ha sido cedida a las Comunidades Autónomas, y dado que con la renuncia a la exención la tributación se efectúa a efectos de IVA; las Comunidades Autónomas han optado por incrementar la modalidad de Actos Jurídicos Documentados cuando se produzca dicha renuncia<sup>1122</sup>, habiéndose manifestado la doctrina sobre la

---

*porcentaje de deducción el importe de las subvenciones que deban integrarse en el denominador de la prorrata de acuerdo con lo dispuesto en el art. 104, apartado dos, número 2º de esta Ley.»*

<sup>1120</sup> Así lo recoge TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Capítulo XI Impuesto sobre el Valor Añadido” en *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular* en AAVV (CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FERREIRO LAPATZA, J. J., MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y PÉREZ ROYO, F.), 19ª Ed., Marcial Pons, 2003 (pág. 654) “la razón de ser de la posibilidad de renunciar a estas exenciones se encuentra en evitar que la regla de la prorrata, pensada para aplicarse únicamente en supuestos concretos y relativamente aislados, deba ser utilizada por un gran número de sujetos pasivos consecuencia, sobre todo, de la transmisión de edificaciones (...) se evita así que el coste de las operaciones incremente por las cuotas que ni puede ser objeto de deducción e incluso por el importe del Impuesto sobre Transmisiones”.

<sup>1121</sup> Por tanto, esta renuncia no podrá ejercerse cuando el adquirente esté sujeto al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca –St. del TSJ de Extremadura de 21 de julio de 2004-.

<sup>1122</sup> El art. 31.2 del Texto Refundido del ITPyAJD establece que determinadas primeras copias de

legalidad de este establecimiento<sup>1123</sup>. En este supuesto, compartimos la opinión manifestada por ésta<sup>1124</sup> en el sentido de que se ha producido una compensación financiera silenciosa u oculta, que está prohibida por nuestro ordenamiento jurídico, en cuanto que se pretende disuadir de la renuncia y atraer recaudación a costa del Estado.

Por otro lado, tenemos que destacar dos modificaciones legislativas importantes que se han producido en los últimos años respecto a la renuncia a estas exenciones. En primer lugar, la derivada de la Ley 3/2006, que modifica la Ley 37/1992 para adecuar la aplicación de la regla de la prorrata a la Sexta Directiva europea (actualmente Directiva 2006/112/CE), y en segundo lugar, a través de la renuncia de las exenciones en el Grupo de Entidades, establecido por la Ley 36/2006, que veremos a continuación.

## **2.- Requisitos para el ejercicio de la renuncia.**

Para la aplicación de esta exención, se tienen que dar una serie de requisitos, recogidos en el art. 8, apartado 1º del vigente Reglamento del impuesto, y que han sido interpretados por la jurisprudencia y por la Dirección General de Tributos<sup>1125</sup>. Estos requisitos son:

En primer lugar, el adquirente de los bienes tiene que ser un empresario o profesional y actuar en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. Ahora bien, con la modificación operada en el art. 20.Dos de la Ley 37/1992 por la Ley 3/2006, se ha recogido que “en función de su destino previsible” el adquirente tenga derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones. A este respecto existen posturas doctrinales contrapuestas, en cuanto que existen autores que

---

escrituras y actas notariales, tributen al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. En uso de esta facultad, en Andalucía, la Ley 10/2002, de 21 de diciembre, por la que se establecen normas en materia de tributos cedidos y otras medidas tributarias, administrativas y financieras, establece en su art. 15 que en las primeras copias de escrituras y actas notariales que formalicen transmisiones de inmuebles en las que se realiza la renuncia a la exención del art. 20 del IVA, el tipo de gravamen sea el 2 por ciento, frente al 1 por ciento, que se establece en los demás supuestos.

<sup>1123</sup> En la Resolución del TEAC de 28 de julio de 2004 se recoge: «Siendo así cualquiera que sean las razones de la Comunidad Autónoma para establecer este tipo impositivo, incluso las puramente recaudatorias, como indica la interesada, aquellas tienen amparo legal por lo que no puede compartirse la opinión de la reclamante de que el tipo incrementado no tiene fundamentación jurídica».

<sup>1124</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Dos consecuencias del principio de interdicción constitucional de la compensación financiera silenciosa u oculta (stille Finanzausgleich) en el ITPAJD: las concesiones y los tipos incrementados de AJD en caso de renuncia a la exención de IVA”; *Quincena Fiscal*, nº 7. 2007.

<sup>1125</sup> Consulta de la DGT de 9 de marzo de 1999 donde se analiza la adquisición de terrenos de uso residencial por subasta a un Ayuntamiento, con renuncia por parte de éste a la exención en el IVA.

defienden que se ha establecido un nuevo requisito para poder renunciar a la exención del IVA<sup>1126</sup>, en cuanto es esencial que el destino previsible del elemento adquirido sea la realización de actividades que generen el derecho a la deducción del impuesto soportado, como podría ocurrir en un supuesto de adquisición de un inmueble destinado a su arrendamiento como vivienda, si bien otros autores no comparten este planteamiento<sup>1127</sup>.

En segundo lugar, se requiere la comunicación fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los correspondientes bienes, sin que se pueda producir la misma con carácter posterior<sup>1128</sup>. En cuanto a la forma de instrumentar la misma, la doctrina ha distinguido entre una postura formalista y otra finalista<sup>1129</sup>. La postura formalista aboga por la necesidad de que conste de forma expresa el ejercicio de la renuncia, ya que, en otro caso, la renuncia a la exención no se considera válida y se debe tributar en concepto de ITPyAJD<sup>1130</sup>. La justificación de dicha exigencia, como vimos anteriormente, vendría determinada por el interés de las Comunidades Autónomas, ya que la recaudación del ITPyAJD le corresponde a las mismas. La doctrina finalista, por el contrario, atendería a la prioridad de la voluntad de las partes, por encima de aspectos puramente formales, siempre y cuando conste implícitamente el ejercicio de la renuncia, como puede ser a través de las estipulaciones en que se reconozca el pago del IVA<sup>1131</sup>. Esta última doctrina,

<sup>1126</sup> PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. y ROMERO HINJOS, L. J.: *La Tributación de las Operaciones Inmobiliarias: IVA e ITP y AJD*; CISS, Madrid. 2007.

<sup>1127</sup> MORENO ALBA, A.: “La renuncia a la exención del IVA tras la Ley 3/2006, de 29 de marzo”; *Quincena Fiscal*, nº 22. 2007.

<sup>1128</sup> En este sentido en la Resolución del TEAC de 22 de junio de 1995 se recoge que «*la presentación de una nueva escritura en la que el transmitente manifiesta la renuncia a la exención que no puso de manifiesto en el otorgamiento de la primera no supone subsanación de error de hecho alguno, sino que viene a añadir nuevas estipulaciones, es decir, nuevas declaraciones de voluntad, las cuales no alteran la declaración tributaria inicial*».

<sup>1129</sup> Estas diferentes posturas se estudian por PALACIO ENCINAR, R.: “Los requisitos formales a la renuncia a la exención de las segundas o posteriores entregas de edificaciones en el IVA”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 19. 2003, donde recoge (pág. 25) que “...la incidencia del ITP en la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, distorsionando el sistema IVA, es un atropello y una vuelta a situaciones de tributación acumulativa en cascada... que todos habíamos dado por superadas y bien superadas”.

<sup>1130</sup> En este sentido se han pronunciado diversos Tribunales Superiores de Justicia, entre ellos, Aragón, en St. de 5 de febrero de 2002, La Rioja, de 21 de diciembre de 2001, Baleares, de 21 de febrero de 2001, Andalucía, de 7 de febrero de 2001 y Asturias, de 12 de abril de 2000.

<sup>1131</sup> En cuanto al modo de instrumentar dicha renuncia, el TS, en reiterada jurisprudencia (Sts. de 3 de marzo y 25 de abril de 1986, 11 de junio y 16 de octubre de 1987, 7 de julio de 1988, 28 de enero de 1995 y 6 de junio de 2000) ha recogido que la renuncia «*ha de ser, además de personal, clara, terminante e inequívoca, sin condicionante alguna, con expresión indiscutible de criterio de voluntad determinante de la misma y revelación expresa o tácita, pero mediante actos concluyentes igualmente claros e inequívocos*». Recientemente, en su St. de 14 de marzo de 2006, no exige que conste expresamente en escritura pública el ejercicio a la renuncia de la exención, aludiendo además a la doctrina de la DGT; en la mencionada Sentencia se recoge que «*hay que entender que no resulta esencial que aparezca literalmente*

que es la que recoge el Tribunal Supremo y la Dirección General de Tributos<sup>1132</sup>, y a la que nos adherimos, en base al principio de neutralidad del IVA, ya que teniendo en cuenta que las exenciones atentan contra la misma, parece evidente que poner trabas innecesarias a la renuncia a la exención, no se acomoda con la adecuación del impuesto al principio de neutralidad. Además, la evolución de la normativa sobre IVA se manifiesta en este sentido, ya que en el régimen especial del Grupo de Entidades, en la comunicación suficiente, se admite como elemento probatorio que la factura que se emita recoja la repercusión expresa del IVA.

En todo caso esta comunicación es necesario que se produzca, ya que no bastaría con probar que el adquirente ostenta la condición de sujeto pasivo del IVA en el ejercicio de su actividad y que tiene derecho a la deducción del IVA soportado por la adquisición. Al hilo de las posturas manifestadas anteriormente, se han producido pronunciamientos sobre, si resulta suficiente con que la comunicación se haga en un documento privado aunque no se formalice en un documento público, con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien<sup>1133</sup>. En este sentido compartimos la opinión de la doctrina<sup>1134</sup>,

---

*en la escritura una renuncia expresa del transmitente a la exención del IVA, siendo suficiente la constancia de haberse repercutido el Impuesto en la propia escritura de compraventa, pues de esta forma es incuestionable que adquirente y transmitente manifiestan su intención y conocimiento indubitado de que la operación queda sujeta a IVA. En conclusión, lo que verdaderamente interesa no es la constancia en la escritura del término "renuncia" sino el dato real del cumplimiento del fin perseguido en la norma, que no es otro que el de garantizar la posición del adquirente, frente a repercusiones no queridas, y este fin puede alcanzarse mediante la utilización del término "renuncia" en la escritura o a través de cualquier otro del que pueda derivarse que el transmitente renuncia, explícita o implícitamente a la exención, que propicia una opción a favor de la mecánica del tributo y no la exoneración del gravamen». En esta Sentencia, además, dado que la postura pudiera ser contraria a la más formalista defendida en la St. del mismo Tribunal de 9 de noviembre de 2004, se recoge que los hechos enjuiciados no son los mismos, ya que en ésta resultó necesario formalizar una nueva escritura pública, mientras que en el supuesto que se enjuicia, las partes manifestaron, además de que se repercutía el impuesto, se solicitaba la no sujeción a la modalidad de Trasmisiones Patrimoniales Onerosas, por lo que la voluntad de tributar por IVA resultaba patente. A favor de esta postura, encontramos Sts. de los TSJ como la de Murcia de 20 de marzo de 2002 y 21 de mayo de 2003, de Cataluña de 14 de noviembre de 2001, de Castilla y León de 18 de julio de 2000, de Baleares en St. de 13 de junio de 2000 y de Asturias de 19 de diciembre de 2002. Asimismo, la Audiencia Nacional en St. de 18 de julio de 2000 y el TEAC en Resolución de 29 de abril de 1998.*

<sup>1132</sup> A este respecto, la Consulta de la DGT de 10 de mayo de 1996, considera "renuncia comunicada fehacientemente" la constancia en escritura pública de que el transmitente ha recibido una suma de dinero en concepto de IVA, aunque no aparezca la renuncia expresamente a la exención, toda vez que, con la referida indicación, se cumple suficientemente el requisito establecido reglamentariamente, con el que se pretende que ambas partes conozcan el impuesto al que se somete la operación.

<sup>1133</sup> En este sentido, la St. del TSJ de Aragón de 12 de julio de 1999 considera que no existe comunicación fehaciente del transmitente al adquirente de la renuncia efectuada cuando la misma se efectúa en un documento privado que no cumpla los requisitos exigidos por el art. 1227 del Código Civil, según el cual «la fecha de un documento privado no se contará respecto de terceros sino desde el día en que hubiese sido incorporado o inscrito en un registro público, desde la muerte de cualquiera de los que le firmaron, o desde el día en que se entregase a un funcionario público por razón de su oficio». Esta doctrina aparece reiterada por el mismo Tribunal de Sts. de 19 de julio de 2000 y 28 de febrero de 2003. Ahora bien, el TSJ de Asturias en St. de 19 de diciembre de 2002, recoge que aunque no se inscriba en un registro público, mientras que dicha comunicación exista, pueden entenderse cumplidos los requisitos exigidos por el Reglamento IVA, puesto que aunque no se produzca dicha inscripción, la presunción de eficacia

de forma que, mientras que dicha comunicación exista y el adquirente conozca que la operación quedará sujeta al IVA, con las consecuencias que ello comporta, será suficiente dicha comunicación.

Por tanto, la renuncia a la exención se reviste de un carácter formalista que condiciona su validez. De esta forma, se pretende evitar la duplicidad impositiva que se produciría si el adquirente presentara su declaración por el ITPyAJD. En todo caso la notificación “fehaciente” no implica necesariamente intervención de Notario, pero sí debe existir constancia efectiva de la notificación, en el momento de la entrega del bien, lo que se puede producir mediante su inclusión en escritura pública<sup>1135</sup>.

En tercer lugar, se exige que la renuncia se practique por cada operación realizada por el sujeto pasivo. A estos efectos, es posible la renuncia a la exención cuando, en una misma entrega de bienes, se produzca la concurrencia de exenciones para las que no se permita su ejercicio, con otras para las que sí se permita. La propia Ley del IVA recoge este criterio en el art. 20.Uno.24 respecto a la exención, cuando los bienes se hayan utilizado en operaciones exentas del impuesto, que se estudia en el epígrafe destinado a las exenciones en entregas de bienes.

En cuarto lugar, se establece la necesidad de una declaración suscrita por el adquirente, en la que éste haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del impuesto soportado por las adquisiciones de los correspondientes bienes inmuebles<sup>1136</sup>; incluso en el supuesto de cuotas soportadas con anterioridad al comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios propias de la actividad empresarial o profesional. A estos efectos, es necesario tener en cuenta que el porcentaje de deducción que se considera es el del año anterior y respecto a la totalidad de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, y no en relación a la operación concreta objeto de renuncia<sup>1137</sup>. Con anterioridad a la modificación

---

frente a terceros, puede venir corroborada o ser combatida por otras pruebas admitidas en Derecho Administrativo.

<sup>1134</sup> DEL CAMPO VÁZQUEZ, R.: “El adquirente como destinatario exclusivo de la comunicación fehaciente en la renuncia a la exención de IVA”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 16. 2006. Este autor recoge que existe una relación bilateral vendedor-comprador, donde la Administración es un tercero más sin especial relevancia, y que cuando las leyes han querido que exista una comunicación a la Administración, lo han recogido expresamente, lo que no se ha exigido en el art. 8 del Reglamento del impuesto.

<sup>1135</sup> En este sentido se manifiesta igualmente la Audiencia Nacional en St. de 18 de julio de 2000 y el TSJ de Baleares en St. de 13 de junio de 2000.

<sup>1136</sup> Lo que no ocurrirá respecto a los empresarios sometidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

<sup>1137</sup> En este sentido se manifiesta la Resolución del TEAC de 19 de diciembre de 2001.

de la Ley 37/1992 operada por la Ley 3/2006, el art. 20.Dos recogía que no se tomaría en cuenta para calcular el referido porcentaje de deducción el importe de las subvenciones que debían integrarse en el denominador de la prorrata. Sin embargo esta precisión ha desaparecido, puesto que las subvenciones no vinculadas al precio ya no forman parte del denominador de la prorrata. Solamente como excepción a este requisito, se establece para el Grupo de Entidades, que veremos en otro apartado.

Por tanto, de los requisitos vistos anteriormente, hemos de tener en cuenta que, si bien la opción por el ejercicio de la renuncia se ejercita por el transmitente, esta sólo podrá aplicarse si el adquirente está interesado en la misma, ya que la aplicación depende del cumplimiento de una serie de requisitos cuyo cumplimiento compete al adquirente. Ahora bien, al ser una facultad del transmitente, podrá o no renunciar, puesto que nada le obliga a hacerlo. En todo caso, se ha previsto que en los supuestos de procedimientos administrativos o judiciales de ejecución forzosa, la normativa reguladora del impuesto otorgue la facultad de efectuar la renuncia, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, a los adjudicatarios de los bienes que tengan la condición de empresarios o profesionales.

La doctrina también se ha planteado la posibilidad de renunciar a la exención en los supuestos de autoconsumos internos de bienes<sup>1138</sup>, admitiendo dicha posibilidad, aunque no es necesario cumplir la exigencia de la comunicación fehaciente. En todo caso, en este supuesto, aunque no se renunciare a la exención, tampoco se produciría la sujeción al ITPyAJD, pues no se produce el cambio de titularidad patrimonial que requiere este tributo.

En el supuesto de que sea el ente local el sujeto que renuncie a la exención, se tienen que dar los requisitos de que actúe en el ejercicio de una actividad empresarial, para lo cual habrá que estar a los supuestos en que la Dirección General de Tributos ha manifestado que actúa en el ejercicio de una actividad empresarial. Pero además, tiene que tener derecho a la deducción total del impuesto, lo que sólo se producirá cuando actúe en un régimen diferenciado de actividad<sup>1139</sup>.

Sin embargo, cuando actúe como adquirente de un bien, se podrá efectuar la renuncia a la exención cuando actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales y pudiera deducir la totalidad del impuesto soportado en la adquisición de los inmuebles, aunque la operación se realice en un sector

---

<sup>1138</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 162).

<sup>1139</sup> Posibilidad que se recoge en la Consulta de la DGT de 9 de marzo de 1999 (Nº 0293-99) anteriormente mencionada. Sin embargo, por no darse este requisito, no cabría la aplicación de renuncia a la exención por la adquisición de un bien que se destinará a sede administrativa de la Casa Consistorial – Consulta de la DGT de 22 de noviembre de 2006 (Nº V2310-06).

diferenciado de actividad, a la que por tanto, le resultará de aplicación la prorrata especial<sup>1140</sup>. En todo caso, al ente local no se le produciría el efecto negativo que, como a cualquier otro empresario, le acarrearía el pago de un impuesto que no puede ser objeto de deducción, ya que, teniendo en cuenta la coordinación que existe entre el IVA y el ITPyAJD, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, si por no efectuarse la renuncia tuviera que satisfacer el gravamen correspondiente a Transmisiones Patrimoniales, teniendo en cuenta que de acuerdo con el art. 8 del Texto Refundido del ITPyAJD el sujeto pasivo de este impuesto en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, es el que los adquiere, se beneficiaría de la exención recogida en el art. 45 del mencionado Texto Refundido.

### **3.- Renuncia a la exención en el Grupo de Entidades.**

Como novedad, podemos apuntar que, como consecuencia del establecimiento del régimen especial de tributación a efectos de IVA para el Grupo de Entidades, establecido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, y dentro de este régimen, los Grupos que hayan optado, por lo que distintos autores han denominado modalidad “ampliada” o “agregada”. En virtud del art. 163.sexies.cinco, último párrafo, se va a recoger que la opción por la modalidad ampliada va a suponer la facultad de renunciar a todas las exenciones, no sólo a las inmobiliarias; sin perjuicio de que resulten exentas, en su caso, las demás operaciones que realicen las entidades que apliquen el régimen especial del Grupo de Entidades. De no actuar así, las entidades del Grupo no tendrían derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas para llevar a cabo las operaciones que conforman el sector diferenciado de actividad en la modalidad ampliada. Ahora bien, la doctrina ha destacado<sup>1141</sup> que “si esto ocurre se producirán disfunciones pues la total deducción de cuotas de IVA, en conjunto, para todo el Grupo, no será la que corresponda a la entidad que realice finalmente las entregas de bienes o prestaciones de servicios a terceros ajenos al Grupo; sino que en el camino habrá quedado una parte no deducida por la entidad, a través de la cual tuvieron entrada tales cuotas. Además, esa parte no deducida se habrá incorporado a los costes que conforman la base imponible en las operaciones entre las entidades del Grupo, realizadas en el sector diferenciado de actividad que se crea en la modalidad “*ampliada*” del régimen especial, rompiendo la verdadera esencia del régimen especial”.

Los requisitos exigidos para esta renuncia se regulan en el art. 61 quáter del Reglamento del IVA, en función de la modificación operada por el R.D.

---

<sup>1140</sup> Consulta de la DGT de 23 de noviembre de 2004 (Nº V0296-04), respecto a la adquisición por un Ayuntamiento de terrenos calificados como suelo no urbanizable.

<sup>1141</sup> RODRÍGUEZ VEGAZO, A. J.: “El régimen especial del Grupo de entidades en el IVA”; *Carta Tributaria. Monografías*, nº 5. 2007 (pág. 18).



1466/2007, de 2 de noviembre, y en relación a los requisitos vistos anteriormente; se establece como peculiaridad que no se exige la condición de empresario o profesional con derecho a la deducción de las cuotas soportadas del destinatario de las operaciones a las que se refiera la renuncia. Los requisitos exigidos para esta renuncia son los siguientes:

- Se tiene que haber optado por la aplicación del régimen especial del Grupo de Entidades.
- La facultad de renuncia se realizará operación por operación.
- Se deberá expedir una factura en que conste la repercusión del impuesto y la referencia al art. 163 sexies, cinco de la Ley 37/1992.
- La renuncia debe comunicarse fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega de los bienes, considerándose suficiente que en la factura se efectúe la repercusión del IVA.

### **III) COMERCIO INTRACOMUNITARIO, IMPORTACIONES Y EXPORTACIONES.**

#### **A) RÉGIMEN GENERAL DEL COMERCIO INTRACOMUNITARIO.**

##### ***1.- Consideraciones generales.***

En este epígrafe nos vamos a referir a las operaciones que se producen entre dos o más Estados miembros de la Unión Europea. Este es uno de los ámbitos en que resulta más interesante la armonización del impuesto, ya que si cada país regulara estas operaciones, podrían producirse supuestos de doble imposición o de ausencia de la misma.

Una característica del IVA se centra en el lugar de localización de las operaciones. Con la puesta en marcha del mercado interior el 1 de enero de 1993, que supuso la eliminación de fronteras entre los Estados miembros, se permitió la libre circulación de mercancías. En un primer momento, la Comisión Europea planteó una propuesta de tributación en origen para las operaciones intracomunitarias, pero fue vetada por los Estados compradores, en cuanto suponía una pérdida de recursos. Finalmente, se optó por un “régimen transitorio”<sup>1142</sup>, y que ha supuesto, entre otras consecuencias, la creación de un nuevo hecho imponible, la adquisición intracomunitaria de bienes, desapareciendo las importaciones entre los Estados miembros. Ello ha dado

---

<sup>1142</sup> Régimen de cuatro años de duración, que finalizaba el 31 de diciembre de 1996, pero que sigue vigente en la actualidad.

lugar al establecimiento de obligaciones formales, para controlar el tráfico intracomunitario de bienes, y la regulación de algunos regímenes especiales, que supone que las entregas intracomunitarias de bienes gozan de exención plena y las adquisiciones intracomunitarias de bienes (en adelante AIB) tributan en el Estado miembro de llegada, que es donde se produce el acto de consumo. Sin embargo, hay que señalar que pese a la existencia de un mercado único, se mantienen veinte y siete jurisdicciones fiscales distintas, con las diferencias que ello comporta en cuanto a tipos impositivos, exenciones y obligaciones fiscales.

El comercio intracomunitario consiste esencialmente en el tráfico de mercancías, aunque también podemos encontrar supuestos de prestación de servicios, que consisten en el transporte intracomunitario y servicios asociados al mismo; pero teniendo en cuenta su incidencia en las Entidades locales, nos centraremos únicamente en el estudio de las AIB.

## **2.- Compraventas internacionales.**

### **a) Adquisición intracomunitaria de bienes.**

#### **1. Requisitos de aplicación.**

En el art. 15 de la Ley 37/1992 se define el concepto de adquisición intracomunitaria de bienes, siendo transposición del art. 20 de la Directiva 2006/112/CE, mientras que en el art. 13 de la actual Ley del IVA se determina si es susceptible de constituir un hecho imponible realizado en el TAI.

En cuanto a los requisitos que se contienen en el art. 15 mencionado, para que nos encontremos ante una entrega intracomunitaria en España<sup>1143</sup>, el poder de disposición se tiene que producir en nuestro país; el ámbito objetivo se refiere a bienes muebles corporales, ya que los bienes intangibles se califican como prestaciones de servicios, teniéndose que producir un transporte desde otro Estado miembro. A estos efectos, es indiferente que el transporte se realice por el comprador, por el vendedor o por un tercero a cuenta de alguno de ellos.

De acuerdo con lo establecido en el art. 13 de la Ley 37/1992, se requiere que las operaciones se hagan a título oneroso, y la aplicación a las Entidades locales se realizará cuando el transmitente tenga la condición de empresario o profesional. Dándose estos requisitos, es indiferente que el ente local actúe en

---

<sup>1143</sup> El art. 15 de la Ley 37/1992 tiene el siguiente contenido: «Se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores».

su condición o no de empresario o profesional, ya que quedan sujetas las operaciones realizadas, tanto cuando los adquirentes sean empresarios o profesionales, como cuando sean personas jurídicas que no actúen como tal. La razón de sujetar las operaciones realizadas por estos entes es el elevado volumen de operaciones que pueden llegar a realizar, por lo que se ha pretendido garantizar la tributación en el Estado miembro de destino. El requisito de que el transmitente actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales se recoge en el art. 2.1.b) de la Directiva 2006/112/CE, y aunque dicha exigencia no se contiene en la normativa española (si bien sí se hace para las operaciones interiores en el art. 4 de la Ley 37/1992) se presume que el empresario actúa en tal condición, lo que la doctrina ha considerado coherente con el Derecho Comunitario<sup>1144</sup>. Si el empresario no actuase en tal condición, la entrega tributaría en origen.

## 2. Supuestos de no sujeción.

Ahora bien, existen una serie de supuestos de no sujeción que se regulan en el art. 13.1 párrafo 2 de la Ley 37/1992, por razones meramente técnicas, a efectos de que no se produzca una doble imposición, cuando en el país de origen disfruta del régimen de franquicia<sup>1145</sup>, cuando la operación haya tributado por el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección<sup>1146</sup>, las entregas de bienes que sean objeto de instalación o montaje<sup>1147</sup>, las ventas a distancia o las entregas de bienes que son objeto de Impuestos Especiales (ya que tributan en destino) y aquellas cuya entrega se halla exenta en el Estado miembro de origen por tratarse de una operación asimilada a las exportaciones<sup>1148</sup>.

Si la Entidad local aplicase el régimen especial de agricultura, ganadería y

---

<sup>1144</sup> AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 1007).

<sup>1145</sup> Este régimen no se aplica en España, que no ha hecho uso de la facultad establecida en el art. 281 de la Directiva 2006/112/CE y supone una simplificación para la liquidación e ingreso de las cuotas impositivas, de aplicación a pequeños empresarios, a los que se excepciona del derecho de deducir y de repercutir, con lo que actúan como consumidores finales. Incluso pueden quedar exceptuados de emitir factura, si así lo decide el Estado miembro donde estén establecidos.

<sup>1146</sup> La razón de excluir estas adquisiciones se debe a que la base imponible está conformada por el margen bruto de la misma, por lo que si se gravara en destino, el cliente conocería cual es este margen. Si se renuncia a la aplicación de este régimen especial, la operación tributaría en destino.

<sup>1147</sup> Ya que si el coste de la adquisición supera el 15 por ciento, las operaciones tributarán de acuerdo con el art. 68.Dos. 2 de la Ley 37/1992, considerándose una operación realizada en el TAI. Si por no superar dicho porcentaje no se aplica el mencionado precepto, se tratará de una AIB la entrega del bien, y una prestación de servicios la operación de montaje, de acuerdo con el art. 70.Uno.7 de la Ley 37/1992.

<sup>1148</sup> Estas operaciones son las que se recogen en el art. 22, apartados Uno a Once. Ahora bien, se produce una diferencia en cuanto que la operación se considera no sujeta a efectos de AIB, mientras que si se realizase en el TAI sería una operación exenta.

pesca, debería repercutir el IVA (con la consiguiente liquidación e ingreso del impuesto) por las AIB que realicen, cuando sus operaciones superen los 10.000 € u opte por la tributación, ya que en otro caso la operación no estará sujeta al impuesto.

### 3. Supuestos de exención.

Además de los supuestos de no sujeción vistos anteriormente, en la Ley 37/1992 se recogen unos supuestos de exención, que se regulan en el art. 26, transposición del art. 140 de la Directiva 2006/112/CE. Estos supuestos son:

- Las AIB cuya entrega en el TAI hubiera estado no sujeta o exenta en virtud de los arts. 7, 20, 22, 23 y 24 de la Ley 37/1992<sup>1149</sup>. El motivo de esta exención es aplicar el mismo régimen con el que se gravaría la operación si se realizase en el TAI, pues otra consideración iría en contra del principio de neutralidad y de la libre competencia.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya importación hubiera estado exenta del impuesto.
- Las operaciones triangulares, que son aquellas en que los bienes se consideran entregados desde un Estado miembro a otro, y éste a su vez al destinatario, pero que solo son transportados desde el primero al destinatario, posibilidad que se recoge en el art. 141 de la Directiva 2006/112/CE<sup>1150</sup>. Este supuesto será de aplicación a las Entidades locales, con independencia de que actúen en su condición de empresarios o profesionales o no, cuando no les afecte el supuesto de no sujeción del art. 14 de la Ley y tengan atribuido un NIF-IVA español. Dicho ente local se convertiría en sujeto pasivo, por aplicarse la regla de inversión del sujeto pasivo.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes realizadas respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud del art. 119 de la Ley 37/1992, el derecho a la devolución total del impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

---

<sup>1149</sup> En el art. 140 de la Directiva 2006/112/CE no se mencionan a las operaciones no sujetas, pero su aplicación se realiza igualmente, ya que no tendría sentido que una operación que no se grave en el TAI sea objeto de gravamen por realizarse como AIB.

<sup>1150</sup> Los requisitos para que se apliquen esta exención son:

- Que se realice por un empresario que no se encuentre establecido en el TAI pero sí en un Estado miembro.
- Que se trate de una entrega subsiguiente a otra realizada por el adquirente en el TAI.

#### **4. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes.**

De acuerdo con el art. 71.Uno de la Ley 37/1992, se consideran realizadas en el TAI cuando en éste se encuentre el lugar de llegada de la expedición o transporte, con lo que se establece la tributación en destino de estas operaciones. También se considerará realizado en el TAI cuando el adquirente haya facilitado el NIF/IVA español, mientras que la operación no haya sido gravada en el Estado miembro de la expedición o transporte<sup>1151</sup>.

#### **5. Sujeto pasivo.**

En virtud del art. 85 de la Ley 37/1992, serán sujetos pasivos del impuesto en las AIB, los destinatarios de las operaciones (así lo establece también el art. 197 de la Directiva 2006/112/CE), salvo para las operaciones asimiladas a las AIB, en las que el sujeto pasivo será el empresario o profesional que realiza la operación, ya que se realiza en el seno de la empresa.

#### **6. Base imponible.**

De acuerdo con el art. 82 de la Ley 37/1992, se aplican las mismas normas que para la determinación de la base imponible en las operaciones interiores, siendo acorde con el contenido del art. 83 de la Directiva 2006/112/CE. En las operaciones asimiladas a las AIB, se aplica el art. 79.Tres de la Ley, que son las que se refieren a los casos de autoconsumo y de transferencia de bienes, ya que son operaciones realizadas en el seno de la empresa, sin trascendencia al exterior. Dicha base deberá reducirse si se ha obtenido la devolución de impuestos especiales satisfechos en el Estado miembro de la expedición o del transporte de los bienes; sin que sea necesario modificar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, sino que se reflejará en la declaración-liquidación en que se haya obtenido la devolución (art. 24.3 del Reglamento).

#### **7. Devengo.**

De acuerdo con el art. 76 de la Ley 37/1992, se aplican las mismas normas que las establecidas en el art. 75<sup>1152</sup>, salvo para los pagos anticipados, ya que la operación se entenderá devengada cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente. En todo caso, hay que recordar, que en el IVA son distintos los momentos de devengo y exigibilidad, la cual se producirá, de

---

<sup>1151</sup> Esta disposición puede implicar, en la práctica que, un empresario que disponga de varios NIF-IVA de distintos países, facilite al transmitente el que más favorable le resulte para la tributación, que será aquel que ofrezca un tipo de gravamen inferior.

<sup>1152</sup> Lo cual es acorde con el art. 68 de la Directiva 2006/112/CE, que remite al momento en que se entienda realizada la entrega de bienes en el territorio del Estado miembro.

acuerdo con el art. 69 de la Directiva 2006/112/CE, el día 15 del mes siguiente a aquel en que se haya devengado, o en el momento de expedición de la factura si ésta se ha expedido antes de dicho plazo.

### **b) Entregas intracomunitarias de bienes.**

La Ley 37/1992 no define el concepto de estas entregas, sólo se mencionan en el art. 25 de la Ley del IVA para declararlas exentas. Las Entidades locales realizarán este tipo de operaciones cuando efectúen entregas de bienes muebles expedidos o transportados con destino a un Estado miembro distinto de España. Si se pone a disposición del comprador en otro Estado miembro, y la expedición o transporte se inicia en España, la operación se sujeta al IVA, de acuerdo con el art. 68 de la Ley del IVA. Sin embargo, si se entrega al adquirente en el TAI, la operación queda sujeta al impuesto español. Ahora bien, para que no se produzca una doble imposición de la operación y que la misma tribute en destino, el art. 25 declara exentas del impuesto las operaciones cuando el adquirente sea un empresario o profesional o una persona jurídica que no actúe en tal condición, si están identificadas a efectos del IVA en un Estado miembro distinto del Reino de España. La Ley no condiciona la exención a la posterior sujeción al impuesto de la AIB que va asociada a la entrega. En todo caso, se trata de una exención plena, por lo que se podrán deducir las cuotas soportadas<sup>1153</sup>. Estas exenciones no se aplicarán:

- A las entregas de bienes efectuadas para aquellas personas cuyas AIB no estén sujetas en el Estado miembro de destino, en virtud del art. 14 de la Ley, ya que no tienen identificación a efectos de IVA.
- Las entregas de bienes acogidas al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Estas operaciones tributan en origen.

### **3.- Operaciones asimiladas.**

Como operaciones asimiladas a las compraventas internacionales de bienes, se encuentran las transferencias de bienes, recogidas en el art. 9.3 de la Ley 37/1992 y las operaciones asimiladas a AIB que se recogen en el art. 16; pero dado que resultan de aplicación cuando se produzca la afectación de bienes de un empresario a sus necesidades en otro Estado miembro, este supuesto no se dará en el ámbito de las Entidades locales, por lo que no vamos a entrar en su estudio.

---

<sup>1153</sup> A estos efectos hay que tener en cuenta que los medios de justificación de la realización del transporte se regulan en el art. 13.2 del Reglamento del impuesto, siendo el elemento más habitual utilizado el CMR o carta de porte internacional.

#### **4.- Regímenes especiales del comercio intracomunitario.**

Existen ciertas operaciones en las que, aun participando del carácter de las operaciones intracomunitarias de régimen general, no se les aplican sus reglas, sino unas especiales. Estos supuestos son las operaciones realizadas por determinadas personas recogidas en el art. 14 de la Ley, el comercio intracomunitario de medios de transporte nuevos y las ventas a distancia; aunque por su incidencia respecto a las operaciones realizadas por las Entidades locales, nos vamos a centrar en el primero y tercero de los supuestos citados.

##### **a) Régimen especial de determinadas personas.**

El régimen especial de las personas a que se refiere el art. 14 de la Ley 37/1992 se recoge en el art. 3 de la Directiva 2006/112/CE, aplicándose a sujetos que no tienen derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad. Si las AIB que estas personas realizan tributaran en destino, sería una carga para dichos sujetos, que deberán satisfacer el impuesto, pero no podrían deducir las cuotas soportadas ligadas a dicha operación. En todo caso, hay que tener en cuenta que este régimen especial es una opción, por tanto susceptible de renuncia. Ahora bien, dado que este régimen puede resultar de aplicación a los entes públicos, y puede representar un volumen de operaciones importante; no se permitirá la opción de la tributación, puesto que este régimen especial está destinado a operaciones de escasa importancia económica.

De acuerdo con el art. 14 de la Ley 37/1992, no estarán sujetas al impuesto las AIB realizadas por las siguientes entidades:

- Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, siendo necesario que los bienes se destinen al desarrollo de la actividad sometida a dicho régimen.
- Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto. Por tanto, el porcentaje de prorrata a aplicar debería ser cero, aunque la Ley no aclara si se refiere a la prorrata definitiva o provisional.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, pero que en el caso de que realicen, además, actividades empresariales, solo se podrá aplicar este régimen especial si la AIB se destina a sus operaciones no empresariales.

En cuanto a los requisitos para su aplicación, se requiere que el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el impuesto devengado en dichos Estados, no haya

alcanzado la cantidad en el año de 10.000 euros, ni en el año precedente ni en el año en curso<sup>1154</sup>.

Por tanto, en el supuesto de que una Entidad local lleve a cabo una adquisición de bienes, en primer lugar tendrá que determinar si la va a afectar en su actividad empresarial (y que no se va a beneficiar de la no sujeción establecida en el art. 7.8 de la Ley 37/1992), en cuyo caso estaríamos ante una AIB<sup>1155</sup>. En otro caso, la operación no estaría sujeta, salvo que las adquisiciones en otros Estados miembros superen los 10.000 € o se opte por la sujeción, como vimos anteriormente.

### **b) Régimen especial de las ventas a distancia.**

La Directiva 2006/112/CE regula el sistema de ventas a distancia en el art. 33, exceptuando la regla general recogida en el art. 32, que establece que cuando los bienes son objeto de transporte tributan en origen. Este régimen especial está concebido para ser aplicado a las ventas por catálogo, en las que un particular compra en un determinado Estado miembro sin desplazarse desde aquel en el que está establecido. Si se aplicase el régimen general, estas ventas tributarían en origen, lo que podría llevar a que se incrementase la demanda de este tipo de productos en los Estados miembros con tipos impositivos más bajos, lo cual conduciría a una distorsión de la competencia incompatible con el principio de neutralidad del impuesto. Con este sistema, y siempre dentro de determinados límites, se reinstaura la tributación en destino.

Este régimen se desarrolla en los apartados Tres a Seis del art. 68 de la Ley 37/1992, requiriéndose el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Los bienes han de ser objeto de expedición o transporte desde otro Estado miembro, siendo por cuenta del vendedor.
- La Entidad local tiene que tener los requisitos vistos anteriormente en el art. 14, en cuanto a la no deducción de las cuotas soportadas.
- No se puede aplicar a la adquisición de todos los bienes, quedando excluidos los medios de transporte nuevos, los que sean objeto de instalación o montaje o a los que se aplique el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte.

---

<sup>1154</sup> Los umbrales establecidos en los países de la Unión Europea tienen cuantías próximas a los 10.000 €, siendo la más alta la de Gran Bretaña, que asciende 85.112 € y la más baja Italia, con 8.263 €.

<sup>1155</sup> Consulta de la DGT de 26 de marzo de 2003 (Nº 0444-03) respecto a la adquisición por un ente público de unas licencias de uso de plataformas informáticas a un empresario que tiene su sede de actividad en otro Estado miembro.



- Las entregas realizadas por el vendedor con destino al TAI han de superar la cantidad de 35.000 € en el año precedente o durante el año en curso, o porque opten por la tributación en el TAI.

Por el contrario, estas ventas tributarán en origen cuando no se cumplan estos requisitos y no se supere el umbral económico establecido<sup>1156</sup>. De esta forma se facilita que ciertos sujetos pasivos puedan adquirir esta clase de bienes sin desplazamiento físico.

Por tanto, cuando una Entidad local adquiera bienes a los que le resulte de aplicación este régimen especial, y se den los requisitos vistos anteriormente, a la operación le resultará de aplicación el IVA español, sin que se produzca la inversión del sujeto pasivo cuando se realice por un empresario no residente en el TAI, y aún cuando la Entidad local actuara en el ejercicio de sus actividades empresariales, pues este supuesto queda expresamente excluido de la aplicación del art. 84 de la Ley.

En el art. 68.Cuatro se regula el régimen de estas operaciones cuando el transporte se inicie en el TAI con destino a otro Estado miembro, pero dado que las Entidades locales difícilmente van a realizar este tipo de ventas, no van a ser objeto de estudio.

## **B) COMERCIO EXTERIOR.**

### ***1.- Importaciones de bienes.***

#### **a) Consideraciones generales.**

El art. 17 de la Ley 37/1992 sujeta al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición de importador. Por tanto, y a diferencia del resto de las operaciones realizadas sujetas al impuesto, en este supuesto es indiferente la condición del vendedor, ya que todas las importaciones van a estar sujetas al impuesto. En todo caso, hay que tener en cuenta que la entrada en el TAI determina que la introducción de bienes procedentes de Ceuta, Melilla y las Islas Canarias, dará lugar al hecho imponible de importación de bienes. Ahora bien, existirá una diferencia, ya que las mercancías de Ceuta y Melilla se consideran sujetas en virtud del art. 18.Uno.1, al proceder de territorios que no forman parte de la Unión Aduanera, y los bienes procedentes de Canarias dan lugar al hecho imponible

---

<sup>1156</sup> A estos efectos hemos de tener en cuenta que el art. 34 de la Directiva 2006/112/CE se refiere al importe de 100.000 euros o su contravalor en moneda nacional, cuando se faculta al Estado miembro de llegada para limitar el umbral a la suma de 35.000 €, si considera que el umbral establecido en la Directiva podía originar distorsiones en la competencia.

importación del art. 18.Uno.2, al ser mercancías con estatuto comunitario<sup>1157</sup>.

### **b) Exenciones en importaciones.**

En los arts. 28 a 67 de la Ley 37/1992 se recogen los supuestos de exención a la importación, al objeto de equiparar el trato fiscal de las importaciones y las operaciones interiores, reconocer los beneficios fiscales previstos en los convenios sobre relaciones diplomáticas y consulares y de organismos internacionales, y arbitrar exenciones técnicas para evitar situaciones de doble imposición. En todo caso, hay que tener en cuenta que el art. 67 exige un requisito común para la aplicación de las exenciones, ya que el importador deberá aportar las pruebas suficientes para acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos, y algunas de las exenciones están supeditadas a la obtención de la correspondiente autorización administrativa. Las exenciones recogidas hacen referencia a la adquisición de una serie de bienes que difícilmente serán de aplicación a las Entidades locales. En todo caso, podemos destacar las siguientes operaciones:

- Exenciones a la importación por analogía a las entregas. De las operaciones que se relacionan en el art. 27, se recoge la entrega de aeronaves, los bienes para ser objeto de incorporación a las mismas y los productos de avituallamiento, remitiéndose a los requisitos exigidos en el art. 22, que veremos seguidamente en el apartado destinado a las operaciones asimiladas a las exportaciones<sup>1158</sup>. En todo caso, hemos de tener en cuenta que la jurisprudencia ha admitido la aplicación de la exención cuando las entregas se efectúen a empresas públicas íntegramente participadas<sup>1159</sup>.
- Importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de 22 €, con algunas excepciones (art. 34 de la Ley del impuesto).

<sup>1157</sup> Además hay que tener en cuenta que existen unos supuestos en los que no se produce el hecho imponible, y que será cuando los mismos se sitúen en áreas exentas del art. 23, que son las zonas y depósitos francos y los depósitos temporales y las establecidas en el art. 24, que hace referencia a regímenes aduaneros y fiscales. En estos supuestos, la importación se producirá cuando los bienes abandonen las citadas áreas o al abandonar los referidos regímenes. A estos efectos, es necesario poner de manifiesto que, cuando las mercancías no comunitarias se introducen en territorio comunitario, deben ser trasladadas sin demora a una zona franca, a la aduana o a los lugares designados o autorizados por las autoridades aduaneras.

<sup>1158</sup> En dicho artículo se exige que estas operaciones tengan como destinatario a una entidad pública que actúe en el ejercicio de sus funciones públicas. En la anterior normativa del impuesto, Ley 30/1985, no se contemplaba esta exigencia para que la entrega estuviera exenta. Una vez dictada la Ley 37/1992, el TEAC se pronunció en su Resolución de 3 de diciembre de 2002, determinando que la exención sólo incluye a las importaciones realizadas por entes públicos para el cumplimiento de sus funciones, y no a las efectuadas por empresas privadas, aunque el uso se ceda a dichos entes para el cumplimiento de las referidas funciones.

<sup>1159</sup> En este sentido la St. de la AN de 12 de julio de 2002, en base a las Sts. del TS que ha determinado que las sociedades íntegramente públicas son órganos técnico-jurídicos del ente público creador.

- Importación de productos agrícolas que se regula en el art. 38 de la Ley.
- Bienes importados con fines de promoción comercial (art. 48 de la Ley 37/1992)<sup>1160</sup>.
- Importaciones de documentos de carácter turístico, para ser destinados a ser distribuidos gratuitamente con fines de propaganda, y listas o anuarios de hoteles extranjeros (art. 51 de la Ley 37/1992).
- Bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos (art. 44 de la Ley 37/1992).
- Bienes destinados a víctimas de catástrofes (art. 46 de la Ley 37/1992).
- Objetos de arte o colección (art. 54 de la Ley 37/1992).
- Obsequios personales en el marco de relaciones internacionales (art. 47 de la Ley).
- Documentos diversos (art. 52).
- Material audiovisual producido por la Organización de Naciones Unidas (art. 53).
- Relaciones diplomáticas y consulares (art. 60 y 61).

En cuanto al sujeto pasivo, se regula en el art. 86, considerándose como tal, entre otros, a los destinatarios de los bienes importados, sin que tenga relevancia el hecho de que el mismo actúe o no como empresario o profesional, aunque en todo caso se tienen que cumplir los requisitos establecidos por la legislación aduanera<sup>1161</sup>. Otros aspectos que regula la Ley 37/1992 son el devengo en el art. 77 y la base imponible en el art. 83.

---

<sup>1160</sup> De las que podemos destacar las muestras sin valor comercial, los impresos de carácter publicitario, los objetos de carácter publicitario carentes de valor comercial intrínseco u otros bienes que sean destinados a exposición o manifestación similar, recogiendo en el n° Tres del art. 48 la definición de exposición o manifestación, y requiriéndose que los bienes se destinen exclusivamente a ser distribuidos gratuitamente al público.

<sup>1161</sup> En este punto hay que tener en cuenta la Orden del Ministerio de Hacienda de 9 de junio de 2000, por la que se regula el derecho a efectuar declaraciones de aduana, aunque la misma se centra en las importaciones comerciales.

## **2.- Exportaciones de bienes.**

### **a) Concepto.**

La exportación viene regulada en los arts. 161, 162 y 183 del Código Aduanero Comunitario, exigiendo que debe tratarse de mercancías comunitarias y que abandonen el territorio aduanero de la Comunidad. La exportación no es una operación sujeta al impuesto, en cuanto que dicho tributo solo grava las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes. Lo que establece la Ley es un régimen de exenciones para que las operaciones tributen en destino. A estas exenciones se las denomina exenciones plenas, porque atribuyen el derecho a deducir. Igualmente otorgan derecho a la deducir las exenciones en operaciones asimiladas a la exportación y las realizadas en áreas exentas y regímenes suspensivos<sup>1162</sup>. Dado que la realización de estas operaciones no tienen carácter habitual para las Entidades locales, vamos a referirnos brevemente a la normativa que se aplica a estas operaciones.

### **b) Exenciones a la exportación.**

La exención que se recoge en el art. 21 de la Ley 37/1992 tiene por objeto exonerar del impuesto las entregas de bienes anteriores a la exportación, las cuales se realizan en el TAI, que es desde donde se inicia la expedición o el transporte para su envío a terceros países, según el art. 68.Dos.2 de la actual Ley del IVA. Nos centraremos en las que más directamente pueden incidir en las operaciones realizadas por las Entidades locales.

#### **1. Exportaciones efectuadas por el transmitente.**

En el supuesto recogido en el art. 21.1 de la Ley 37/1992 y de acuerdo con el art. 9.1 del Reglamento del IVA, se requiere la salida efectiva de las mercancías del territorio comunitario (que se entenderá producida conforme a la normativa aduanera), que el transmitente figure como exportador en la declaración de exportación y que el transmitente realice el transporte, bien directamente o por otra persona en su nombre y cuenta y conserve durante el plazo de prescripción los documentos que se relacionan en el art. 9 del Reglamento.

#### **2. Exportaciones efectuadas por el adquirente.**

Se regulan en el art. 21.2 de la Ley 37/1992 y en el art. 9.1.2.A) del Reglamento del impuesto, aplicándose a aquellos supuestos en que los bienes se ponen a disposición del adquirente en el interior del país, siendo por su cuenta y riesgo el transporte hasta su destino.

---

<sup>1162</sup> Que son los que se regulan en los arts. 23 y 24 de la Ley 37/1992.

### **3. Trabajos sobre bienes que van a ser exportados.**

El art. 21.3 de la actual Ley del IVA establece una exención para la prestación de servicios sobre bienes muebles adquiridos o importados para ser objeto de dichos trabajos en el TAI y seguidamente expedidos o exportados fuera de la comunidad, tanto por quien ha efectuado los trabajos, por el destinatario de los mismos no establecido en el TAI o por otra persona que actúe en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores.

### **4. Entregas de bienes a organismos sin fin lucrativo.**

El art. 21.4 de la Ley 37/1992 establece una exención a las entregas de bienes a organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas, previo reconocimiento del derecho a la exención. Este sería el supuesto en que una Entidad local otorgara una subvención en especie, para lo cual adquiriera bienes para una organización de este tipo que fuesen a exportar los mismos. Para la aplicación de esta exención, por tanto, se requiere el cumplimiento de tres requisitos:

- Uno de carácter subjetivo, de forma que el destinatario de la entrega de bienes ha de ser un “organismo reconocido” que no actúe con fin de lucro y tenga el reconocimiento oficial por la Agencia Estatal de Administración Tributaria<sup>1163</sup>.
- Que los bienes adquiridos con exención se exporten fuera de la Comunidad, en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de su adquisición.
- Que la exportación de los bienes se efectúe por el organismo en el marco de sus actividades humanitarias o caritativas.

---

<sup>1163</sup> A estos efectos, el art. 9.1.4 del Reglamento del impuesto establece: «A los efectos de esta exención, corresponderá al Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de Administración tributaria el reconocimiento oficial de los organismos que ejerzan las actividades humanitarias, caritativas o educativas, a solicitud de los mismos y previo informe del Departamento ministerial respectivo, en el que acredite que dichos organismos actúan sin fin de lucro.

*En relación con estas entregas, será también de aplicación lo dispuesto en el número 1.º de este apartado.*

*La exportación de los bienes fuera de la Comunidad deberá efectuarse en el plazo de los tres meses siguientes a la fecha de su adquisición, quedando obligado el organismo autorizado a remitir al proveedor copia del documento de salida en el plazo de los quince días siguientes a la fecha de su realización».*

### **c) Exenciones en operaciones asimiladas a la exportación.**

Se regulan en el art. 22 de la Ley 37/1992 a lo largo de quince apartados, y se tratan igualmente de exenciones plenas, por lo que generan derecho a la deducción. A estos efectos debemos de tener en cuenta que algunas de ellas derivan de lo establecido en el art. 2.Dos de la Ley del impuesto, en virtud del cual «*en la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español*», condicionándose en algunos supuestos la aplicación al requisito de la reciprocidad.

#### **1. Relativas a buques.**

En el art. 22 de la Ley 37/1992 se recogen los supuestos en que se aplica una exención a las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total y arrendamiento de buques. De los supuestos que se establecen en dicho artículo, únicamente nos podríamos plantear la exención del IVA cuando las Entidades locales llevaran a cabo alguna de las operaciones que se describen en el número Uno del art. 22, cuando los buques fueran a ser afectados exclusivamente al salvamento o a la asistencia marítima<sup>1164</sup>, y siempre y cuando se tratara de una buque a efectos del impuesto, que el Anexo Primero de la Ley del impuesto califica a los comprendidos en las partidas 89.01; 89.02; 89.03; 89.04 y 89.06.10 del Arancel Aduanero.

Ahora bien, en caso de que se pudieran realizar estas operaciones por las Entidades locales, en ningún caso se podría plantear la extensión de la aplicación de la exención a los servicios de vigilancia, salvamento y socorrismo en playas, servicio que está sujeto al impuesto, al tipo impositivo del 16 por ciento.

#### **2. En relación con las aeronaves.**

Las Entidades locales, en el ejercicio de las competencias que se les reconocen<sup>1165</sup>, pueden llevar a cabo diversas actividades al objeto de adquirir el

---

<sup>1164</sup> Los otros supuestos que se recogen en el art. 22 hacen referencia a los buques afectos a la navegación marítima internacional y los buques de guerra, que obviamente no son competencia de las Entidades locales.

<sup>1165</sup> La letra c) del art. 25 de la LRBRL recoge: «*Protección civil, prevención y extinción de incendios*». Asimismo, el art. 44 de Ley 43/2003, de Montes, en su n<sup>o</sup> 4 establece que: «*Las Fuerzas y los Cuerpos de Seguridad del Estado, así como las instituciones autonómicas y locales, cada uno de conformidad con su normativa reguladora y en el ejercicio de sus competencias y, en su caso, de conformidad con la planificación en materia de protección civil, intervendrán en la prevención de los incendios forestales mediante vigilancia disuasoria e investigación específica de las causas y en la movilización de personal y medios para la extinción*».

material necesario para la prestación de sus servicios, como puede ser las operaciones relacionadas con aeronaves. A este respecto, hay que tener en cuenta que el apartado Cuatro del art. 22 de la actual Ley del IVA<sup>1166</sup>, recoge la posibilidad de aplicar esta exención a las entidades públicas, siempre y cuando la entrega o el arrendamiento se produzca en el ejercicio de funciones públicas.

Esta exención encuentra su justificación en el art. 13 de la Directiva 2006/112/CE, en virtud del cual los Estados miembros pueden considerar como actividades en las que actúen como autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas, entre otros artículos, en virtud del art. 376 de la mencionada Directiva; donde se recoge que España podrá seguir eximiendo las operaciones que figuran en los puntos 11) de la parte B del Anexo X, en las condiciones que existían en dicho Estado miembro el 1 de enero de 1993 y que hace referencia expresamente a entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimientos, fletamento y arrendamiento de aeronaves utilizadas por las instituciones del Estado, así como de los objetos incorporados a estas aeronaves o que sirven para su explotación.

De lo dispuesto en este precepto, la Dirección General de Tributos<sup>1167</sup> ha recogido que se tiene que producir la existencia de una serie de requisitos para la aplicación de la exención cuando el destinatario de las operaciones sea una entidad pública, en cuanto que<sup>1168</sup>:

- La operación sea una de las enumeradas en el precepto: entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento.
- Tenga por objeto una aeronave.
- Sea utilizada por el destinatario de la operación en el cumplimiento de sus funciones públicas. A estos efectos el art. 10 del Reglamento del IVA exige a los destinatarios de los servicios una declaración suscrita en la que hagan constar la afectación o el destino de los bienes que justifique la aplicación de la exención.

La Dirección General de Tributos ha ido desarrollando los conceptos que

---

<sup>1166</sup> En su apartado Cuatro recoge la exención a favor de *«las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento total o arrendamiento de las siguientes aeronaves...»*, mencionándose en el nº 2 *«las utilizadas por Entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas»*.

<sup>1167</sup> Consulta de la DGT de 11 de julio de 1997 (Nº 1570-97).

<sup>1168</sup> El art. 6 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social añade un apartado 2º al nº 4 del art. 22 al condicionar la exención a que *«el adquirente o destinatario de los servicios indicados sea la propia compañía que realice las actividades mencionadas y utilice las aeronaves en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice las aeronaves en las funciones públicas»*.

pueden ser objeto de inclusión en el ámbito de aplicación de la exención, sin ofrecer dudas en cuanto a su aplicación cuando se trata de entrega, transformación, reparaciones o mantenimiento, que se recogen en el art. 10 del Reglamento del IVA.

En un primer momento, la Dirección General de Tributos vino manteniendo un criterio restrictivo a la hora de aplicar la exención del art. 22.Cuatro de la Ley 37/1992, en base a las diferencias entre los contratos de arrendamiento y de fletamento<sup>1169</sup>, considerándose que no se encontraba amparado por la exención, un contrato entre una empresa titular de la explotación de una aeronave y un ente público, por el que aquélla cediera a éste una aeronave con fines de prevención o extinción de incendios, al no constituir un contrato de fletamento. Sin embargo, con fecha 20 de noviembre de 1998, la Dirección General de Tributos dictó una Resolución relativa a la exención del IVA de los arrendamientos y fletamientos totales de aeronaves utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones; dicha Resolución se basa en diversos pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales<sup>1170</sup>, llegando a la conclusión de que el fletamento aéreo puede tener por objeto una actividad mercantil distinta del transporte de personas o mercancías, teniendo en cuenta, en todo caso, que en este contrato el fletante conserva la posesión de la aeronave y la dirección técnica de la misma, pero su utilización es imputable al fletador, por lo que a él corresponde la titularidad de la “obra” conseguida y también la realización. Por tanto, se beneficiarían de la exención, aquellos contratos entre una empresa titular de una aeronave y un ente público, por el que se cede a éste una aeronave con fines de prevención de extinción de

---

<sup>1169</sup> La Dirección General de Tributos en su Resolución de 30 de junio de 1997, parte de la distinción entre el contrato de arrendamiento y el de fletamento. El contrato de arrendamiento, de acuerdo con el régimen jurídico que se contiene en el Código Civil, debe entenderse como un contrato en virtud del cual el arrendador está obligado a entregar la aeronave al arrendatario y garantizarle su goce pacífico, manteniéndola en condiciones de navegabilidad, mientras que el arrendatario debe pagar el canon convenido, usar la aeronave con la diligencia acorde a su naturaleza y a los usos del comercio aéreo, y a restituirla a la expiración del contrato. Supone, por tanto, que se le traslada la titularidad de su explotación, desligándose del resultado económico de la operación. El contrato de fletamento, sin embargo, es un contrato de transporte, por el que una empresa se compromete a realizar el transporte de mercancías y personas o personas de un lugar a otro. En cuanto al fletamento de una aeronave, se pone la totalidad de la aeronave a disposición del fletador, pero se diferencia de aquél porque en el fletamento total no hay traspaso de la titularidad de explotación, ni el fletador asume la dirección técnica y comercial de la aeronave. Se destaca por la doctrina que, en el arrendamiento, el propietario de la nave se desliga del resultado económico de la empresa de transporte, mientras que en el fletamento propiamente dicho, el fletante no se desliga de la perfecta consumación de la obra, basándose, a estos efectos, en la doctrina contenida en la St. del TS de 26 de julio de 1990. Teniendo en cuenta estas definiciones, la DGT, en su Consulta de 11 de julio de 1997, considera que no puede considerarse como arrendamiento la cesión de una aeronave para la realización de un servicio de extinción de incendios o traslado de enfermos, aunque para la realización de dicho servicio se transporten mercancías (instrumentos y material contra incendios) y personas (personal especializado en la lucha contra incendios), porque el objeto real de ese contrato no es el transporte de mercancías o personas, sino que unas y otras son el instrumento para la realización del verdadero objeto del contrato, que no es otro que la extinción de incendios.

<sup>1170</sup> Sts. del TS de 16 de septiembre de 1992 y 1 de abril de 1995 e Informe de la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda.



incendios o de salvamento. Por lo cual, el elemento fundamental para determinar si las operaciones derivadas de este tipo de contratos están exentas, será el estudio del pliego de prescripciones técnicas, al objeto de analizar las prestaciones a las que se obliga el adjudicatario.

Además, esta exención extenderá su aplicación a los objetos incorporados a las aeronaves, siempre que se den los requisitos que se establecen en el art. 22.Cinco de la Ley 37/1992<sup>1171</sup>, a las entregas de productos de avituallamiento, de acuerdo con el art. 22.Seis de la actual Ley del IVA<sup>1172</sup> y a otras prestaciones de servicios, que se analizan en el art. 22.Siete de la Ley, con objeto de atender sus necesidades directas o sus necesidades de carga<sup>1173</sup>.

### **3. Respecto de relaciones diplomáticas y consulares.**

En virtud del art. 22.Ocho y Nueve de la Ley 37/1992, van a quedar exentas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, así como a los organismos internacionales reconocidos por España. Dada la diversidad de las normas que regulaban las operaciones en los ámbitos diplomáticos, consular y de Organismos internacionales, se dictó el Real Decreto 3485/2000, de 29 de diciembre sobre franquicias y exenciones en régimen diplomático, consular y de organismos internacionales. En todo caso, la competencia para la aplicación de las exenciones corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria. De las operaciones que se relacionan en el mismo, el art. 3 recoge las exenciones a efectos de la aplicación del IVA, y entre las que pueden afectar más directamente a las operaciones realizadas por las Entidades locales, podemos destacar las siguientes:

---

<sup>1171</sup> Las condiciones que se exigen son las siguientes:

«1.º *Que el destinatario de dichas operaciones sea el titular de la explotación de la aeronave a que se refieran.*

2.º *Que los objetos mencionados se utilicen o, en su caso, se destinen a ser utilizados en la explotación de dichas aeronaves y a bordo de las mismas.*

3.º *Que las operaciones a que se refieren las exenciones se realicen después de la matriculación de las mencionadas aeronaves en el Registro de Matrícula que se determine reglamentariamente».*

<sup>1172</sup> Los productos de avituallamiento se recogen en el apartado Tercero del Anexo de la Ley y de acuerdo con los requisitos establecidos en el art. 10.1.6 del Reglamento del impuesto.

<sup>1173</sup> Que se desarrollan en el art. 10, apartado 2 del Reglamento del impuesto, aunque la enumeración de servicios que se contiene en el mismo no es una lista cerrada. A estos efectos, en la Consulta de la DGT de 30 de junio de 2005, se ha considerado incluido en la aplicación de esta exención, las operaciones consistentes en la organización, dirección, ejecución y en su caso, supervisión de todos los actos relativos a la operación de vuelo, así como la coordinación con la empresa responsable del mantenimiento. La realización de los servicios de operación de vuelo, supone, entre otros extremos, que el prestador de los servicios dispondrá de personal de vuelo suficiente y equipado a tales efectos para el manejo de las aeronaves, así como los aprovisionamientos necesarios y otras “obligaciones de organización” y de “información”, que constituyen prestaciones accesorias y directamente relacionadas con las anteriores, por lo que no cabe configurarlas como prestaciones de servicios con una sustantividad propia diferente al servicio de operación de vuelo.

- Las entregas y los arrendamientos de edificios o parte de los mismos, y de los terrenos anejos. Se exige que los mismos sean adquiridos o arrendados por Estados extranjeros para ser utilizados como sede de sus representaciones diplomáticas u Oficinas consulares o como residencia del Jefe de la Misión diplomática o Jefe de la Oficina consular cuando, en este último caso, se trate de funcionarios consulares de carrera (letra b) del art. 3.1). De acuerdo con el art. 10.1 c) del Real Decreto 3485/2000, los sujetos pasivos del IVA no liquidarán el impuesto correspondiente a las mismas ni repercutirán, por tanto, su importe; haciendo constar en la factura el reconocimiento de la exención otorgada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conservando dicho reconocimiento como justificante de la exención.
- Los suministros de agua efectuados para los locales de las representaciones diplomáticas u Oficinas consulares, así como de la residencia del Jefe de la Misión diplomática o del Jefe de una Oficina consular, cuando, en este último caso, se trate de un funcionario consular de carrera (letra d) del art. 3.1). Dicha exención se hará efectiva mediante el reembolso de las cuotas soportadas por repercusión, previa solicitud del destinatario de las operaciones exentas, con sujeción al procedimiento que se menciona en el art. 10.3 del R.D. 3485/2000<sup>1174</sup>.

#### **4. Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados para la Organización del Tratado del Atlántico Norte.**

La exención recogida en el art. 22.Diez de la Ley 37/1992 responde al contenido del art. 151.1.c) de la Directiva 2006/112/CE, y comprende las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas para las fuerzas de los Estados parte del Tratado del Atlántico Norte. Dicha exención se ha desarrollado a través del Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero<sup>1175</sup>, y habrá

---

<sup>1174</sup> Procedimiento que se establece de la siguiente forma:

- a) Las solicitudes de devolución deberán referirse a las cuotas soportadas en cada trimestre natural y se formularán en el plazo de los seis meses siguientes a la terminación del periodo a que correspondan. A las mismas se acompañarán las facturas o documentos equivalentes originales o una copia cotejada por la Misión diplomática, Oficina consular de carrera u organismo internacional correspondiente, que deberán cumplir los requisitos exigidos por el Reglamento de facturación.
- b) Las mencionadas facturas o documentos equivalentes deberán ser devueltos a los interesados cuando éstos así lo soliciten, una vez efectuadas las comprobaciones oportunas y haciendo constar sobre los mismos las expresiones «IVA reembolsado» o «IVA no reembolsable» según proceda.

<sup>1175</sup> De aplicación a partir del 1 de marzo de 2008, y que ha venido a derogar al R.D. 1967/1999, de 23 de septiembre. La necesidad de esta modificación legislativa deriva de la actualización de alguna de las exenciones ya reguladas, ampliando el número de las mismas, racionalizando los procedimientos para su aplicación y de las previsiones recogidas en el Acuerdo entre el Reino de España y la Organización del Tratado del Atlántico Norte, representada por el Cuartel General Supremo de las Potencias Aliadas en Europa, relativo a las condiciones especiales aplicables al establecimiento y explotación en territorio español de un Cuartel General Militar Internacional, hecho en Madrid el 28 de febrero de 2000.

que tener en cuenta los acuerdos firmados por España<sup>1176</sup> que establecen las condiciones en que resultarán de aplicación<sup>1177</sup>. Se tendrán que cumplir los siguientes requisitos:

- Que en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, la base imponible sea igual o superior a la cantidad de 300 € (para cantidades inferiores se solicitará la devolución del IVA).
- Que dichos bienes tengan como destinatario un Cuartel general aliado y se efectúen en interés de la defensa común y para su uso oficial exclusivo.
- El previo reconocimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, tal y como recoge el art. 5 del Real Decreto 160/2008.
- Se trata de exenciones plenas, por lo que genera para el sujeto pasivo derecho a la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas en concepto de IVA.
- La venta o cesión de uso de los bienes adquiridos o importados con exención, quedarán sujetas al impuesto en concepto de operaciones asimiladas a las importaciones, si la operación se comunica previamente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria; en el supuesto de que no se comunique, quedará ineficaz la exención, con liquidación e ingreso, a cargo de los destinatarios de las operaciones. Cuando las Entidades locales realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios, actuando como sujetos pasivos del IVA, de acuerdo con el art. 4 de la Ley 37/1992; no liquidarán el impuesto correspondiente a las mismas ni repercutirán, por tanto, su importe, haciendo constar en la factura el reconocimiento de la exención otorgada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conservando dicho reconocimiento como justificante de la exención.

---

<sup>1176</sup> A estos efectos, el “Instrumento de Adhesión de España al Protocolo sobre el Estatuto de los Cuarteles Generales militares internacionales establecidos en cumplimiento del Tratado del Atlántico Norte, hecho en París el 28 de agosto de 1952” y el “Acuerdo entre El Reino de España y la Organización del Tratado del Atlántico Norte”, visto anteriormente.

<sup>1177</sup> Las condiciones de la aplicación se contienen en la Consulta de la DGT de 14 de febrero de 2006.

**CAPÍTULO III**

**ÁMBITO SUBJETIVO DE**

**APLICACIÓN DEL IMPUESTO**



## **I. OBLIGADOS TRIBUTARIOS.**

### **A) DETERMINACIÓN DEL SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO.**

#### **1.- Concepto general.**

En primer lugar, en el estudio del sujeto pasivo del impuesto, la doctrina ha destacado<sup>1178</sup> la ubicación del art. 84 de la actual Ley del IVA donde se regula el impuesto, ya que se encuentra situado entre las disposiciones dedicadas a la base imponible y las que regulan los tipos de gravamen. En segundo lugar, el sujeto pasivo en este impuesto representa una serie de peculiaridades, en tanto que finalmente va a soportar el impuesto no el sujeto pasivo, sino el consumidor final, con carácter general, o el que realiza operaciones sujetas pero exentas. Además, en este tributo, puede resultar sujeto pasivo, y por tanto obligado a cumplir las obligaciones formales y materiales que derivan del mismo, no el empresario que realiza las entregas de bienes o prestaciones de servicios, sino el destinatario de la operación sujeta al IVA, como veremos a continuación en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, o en las entregas de bienes llevadas a cabo en los procedimientos de ejecución forzosa, aunque en este supuesto el adjudicatario actuará en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, que continuará siendo el que transmite los bienes. En estos últimos supuestos, la doctrina anteriormente mencionada destaca que estamos ante un sustituto del contribuyente, pero de carácter peculiar, en tanto que no utiliza ninguno de los procedimientos previstos al efecto en las leyes tributarias para hacer recaer la carga tributaria sobre el contribuyente, es decir, ni la retención ni la repetición. Pero estas actuaciones se producen por la propia mecánica del tributo, de forma que por un lado, liquida las cuotas del IVA y las ingresa, pero a su vez tiene la posibilidad de practicar el derecho a la deducción.

---

<sup>1178</sup> CALVO VERGEZ, J.: “¿Se encuentran sujetos al IVA los servicios prestados por una sociedad de titularidad municipal? Análisis del criterio manifestado por la DGT en contestación a Consulta de 25 de mayo de 2007”; *Quincena Fiscal*, nº 11. 2008.

## **2.- Los entes locales como sujetos pasivos del IVA.**

### **a) Consideraciones generales.**

La regulación del sujeto pasivo se realiza en el art. 84 de la Ley 37/1992, que ha de ponerse en conexión con el art. 5 del mencionado texto legal, que estudiamos en el epígrafe dedicado al hecho imponible; ahora bien, también se hace referencia a las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, con lo que se hace mención, básicamente, a los entes públicos. Además, en determinadas ocasiones, las operaciones también quedan sujetas cuando sean realizadas por particulares (adquisiciones intracomunitarias e importaciones). Por tanto, en primer lugar, para determinar quien resulta como sujeto pasivo a efectos del impuesto, hay que atender a las reglas de localización de la operación.

Esta misma dualidad se recoge también en la normativa comunitaria; en el art. 9 de la Directiva 2006/112/CE se definen los sujetos pasivos como los que realicen con carácter independiente alguna actividad económica. Pero en el Título XI, Capítulo 1, Sección 1ª, se recogen los deudores del impuesto ante el Tesoro Público, donde se incluyen tanto a sujetos pasivos como a responsables del pago del impuesto.

### **b) Inversión del sujeto pasivo.**

La normativa comunitaria parte de la regla general, de considerar deudor del impuesto al empresario o profesional que realiza la entrega de bienes o prestación de servicios; a continuación, atrae a la relación jurídico-tributaria al destinatario de la operación, cuando quien la efectúa sea un empresario o profesional no establecido en la jurisdicción en que se localiza. Esta regla se conoce como “inversión del sujeto pasivo”, y su fundamento se encuentra en liberar a quien realiza las operaciones sujetas de las obligaciones formales que derivan del impuesto, y que recaen sobre el perceptor, consiguiéndose así el correspondiente control por parte del Estado donde se lleva a cabo la operación. El esquema que sigue la Directiva 2006/112/CE es considerar que el deudor del impuesto será el destinatario de las prestaciones en las entregas de gas, en determinadas prestaciones de servicios, en transportes intracomunitarios, los que efectúen una adquisición intracomunitaria de bienes o cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.

Por otro lado, en otros casos se da la posibilidad de que los Estados miembros consideren como deudores del impuesto a los destinatarios, entre ellos en los supuestos del art. 199, que hacen referencia a la prestación de una serie de servicios. Este mecanismo ha sido cuestionado por la doctrina, en cuanto a la utilización extensiva que de él se ha hecho en la Ley 37/1992, y que

además puede conducir a una confusión en los operadores nacionales<sup>1179</sup>. Ahora bien, para que opere el supuesto de inversión del sujeto pasivo, la entrega de bienes o prestación de servicios se ha de realizar por un empresario o profesional, por lo que no operará cuando la entrega se realice por un particular, es decir, en los casos en que no se realice una operación sujeta al impuesto.

### **c) El sujeto pasivo en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios.**

Centrándonos en el concepto de sujeto pasivo que se recoge en el art. 84 de la Ley 37/1992<sup>1180</sup>, requiere la concurrencia de dos requisitos, en cuanto se precisa que la operación se realice por quien tenga la condición de empresario o profesional y que se produzca una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA. Además, el sujeto pasivo y el destinatario de la operación, son los sujetos entre los que se establece la relación jurídica, y ello con independencia del órgano que efectivamente contribuya a la financiación de la operación<sup>1181</sup>.

Por tanto, los entes locales serán sujetos pasivos del impuesto cuando actúen como empresarios o profesionales, de acuerdo con lo recogido en el art. 5 de la Ley del impuesto, y cuando sus actuaciones constituyan un hecho imponible a efectos del impuesto, visto anteriormente; también resultarán sujetos pasivos del impuesto cuando sean destinatarios de las operaciones, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes<sup>1182</sup> y en los supuestos de inversión del sujeto pasivo. Estos últimos supuestos se producirán cuando actúen como empresarios o profesionales en los términos del art. 84.Uno.2 y cuando, aún sin actuar con dicha cualidad, resulten deudores del impuesto, en los supuestos establecidos en el art. 84.Uno.3 y 4, aunque por la naturaleza de

<sup>1179</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 513). La crítica se dirige a dos aspectos: en primer lugar, porque la Directiva comunitaria acoge la posibilidad de que incluso un particular no empresario pueda convertirse en sujeto pasivo del IVA, en su condición de destinatario de la operación. Y en segundo lugar, porque las facultades otorgadas a los Estados miembros pueden conducir a que la solución adoptada por nuestro país no coincida con las de otros países, pudiendo producirse una confusión en cuanto a la aplicación de la legislación sobre IVA.

<sup>1180</sup> Que recoge en su número 1: «Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes».

<sup>1181</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 4 de julio de 1997 (Nº 1500-97), se analiza el supuesto en que un Ayuntamiento financia las obras realizadas por el concesionario de un camping municipal, y esté último será el que tenga derecho a efectuar la deducción de las cuotas soportadas.

<sup>1182</sup> Aunque hay que recordar, a estos efectos, que el art. 14 de la Ley 37/1992 determina como operaciones intracomunitarias no sujetas al impuesto las adquisiciones de los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto y las de las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, siempre y cuando las operaciones no superen en el año natural los 10.000 €.



las operaciones, no suele ser usual que se realicen por las Entidades locales<sup>1183</sup>. En todo caso, hemos de tener en cuenta que el hecho de que un servicio se preste por un empresario de otro Estado de la Comunidad, no determina que automáticamente el ente local se convierta en sujeto pasivo, sino que se exige que el prestador del servicio no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, y aunque no tuviera su sede, habría que atender a la existencia de un establecimiento permanente desde donde se preste el servicio.

Además, como consecuencia de su consideración como sujeto pasivo, habrá de cumplir con las obligaciones materiales y formales del impuesto, entre las que se incluye la de expedir y entregar factura, lo que se conoce como autofactura. También hemos de tener en cuenta que, cuando la Ley hace referencia al número IVA atribuido por la Administración española, es el NIF al que se refiere el art. 25 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. La atribución de este NIF tiene como efecto fundamental la inclusión del operador así identificado en el registro de operadores intracomunitarios y en la base de datos VIES, accesible para todas las Administraciones tributarias de los Estados miembros de la Comunidad. Por tanto, no es válido a estos efectos el NIF del que ya disponga el empresario o profesional o la persona jurídica de que se trate, sino que se precisa la identificación en los términos indicados.

#### **d) Comunidades de bienes y otras entidades del art. 35.4 de la Ley General Tributaria.**

Las Entidades locales pueden realizar operaciones con las comunidades y otros entes que se relacionan en el art. 35.4 de la LGT, por lo que vamos a estudiar la consideración de los mismos a efectos del IVA. El art. 84.Tres de la Ley 37/1992 tiene su fundamento en el art. 35.4 de la LGT<sup>1184</sup>; aunque la Sexta Directiva no contenía una referencia de este tenor, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha declarado la condición de empresario o profesional de una sociedad civil holandesa sin personalidad jurídica propia distinta de la de sus socios, e incluso apreciando la independencia de ésta respecto a uno de sus socios, deduciendo de ello la sujeción al impuesto de las operaciones

---

<sup>1183</sup> Estos supuestos hacen referencia a entregas subsiguientes a adquisiciones intracomunitarias de bienes (las llamadas “operaciones triangulares”), servicios de mediación, trabajos realizados sobre bienes muebles corporales e informes periciales, transportes intracomunitarios de bienes y servicios accesorios a estos, cuando sean prestados por sujetos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y comuniquen su número IVA, así como a las entregas de gas y electricidad.

<sup>1184</sup> A estos efectos, «*tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición*».

efectuadas entre ellos<sup>1185</sup>. En todo caso, la fundamentación se podría encontrar en el art. 9 de la Directiva 2006/112/CE, al exigir que la operación se realice con carácter independiente; elemento que se completa con el principio de neutralidad, en el sentido de gravar las operaciones, con independencia de la forma de organización de la actividad.

La doctrina ha considerado que la sujeción de estas entidades mencionadas en el art. 84.Tres, debería haberse referido en el propio art. 5 de la Ley 37/1992<sup>1186</sup>. Para que estas entidades adquieran la condición de empresarios, se requiere que las mismas actúen en nombre propio, en cuanto suponga una actuación independiente y se lleve a cabo la ordenación de medios de producción, dirigida a la intervención en la producción o distribución de bienes o servicios.

## **B) LAS ENTIDADES LOCALES COMO RESPONSABLES TRIBUTARIOS.**

Las Entidades locales, además de cumplir sus obligaciones como sujetos pasivos, pueden venir también obligadas como deudoras del impuesto en su condición de responsables respecto a sus entidades dependientes, o de otras a las que pertenezca, así como en sus actividades de contratación de obras y servicios; por tanto, estos supuestos de responsabilidad derivan tanto de la Ley 37/1992, como de lo establecido en la Ley General Tributaria, y a su vez, podemos distinguir los supuestos de responsabilidad solidaria y de responsabilidad subsidiaria.

A las Entidades locales les resultan de aplicación los arts. 41, 42 y 43 de la LGT, y la Disposición Adicional Séptima de la LGT, configurando un supuesto de responsabilidad “cuasi objetivo”. En todo caso, tenemos que partir de que el art. 41 de la LGT establece como regla general, que la responsabilidad será en principio subsidiaria; en el art. 42 por su parte se establecen los supuestos de responsabilidad solidaria, y en el art. 43 los responsables subsidiarios; y finalmente, de acuerdo con el art. 41.6 de la LGT, los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal, en los términos previstos en la legislación civil.

### **1.- Responsabilidad solidaria.**

Los supuestos de responsabilidad solidaria que establece la Ley General Tributaria pueden completarse con los que establezca la ley de cada tributo,

---

<sup>1185</sup> St. *Heerma*, de 27 de enero de 2000, Asunto C-23/98.

<sup>1186</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 526).

como recoge el art. 42.3 de la LGT.

**a) Supuesto de responsabilidad solidaria del art. 87.Uno de la Ley 37/1992.**

En el ámbito de las operaciones interiores, el art. 87.Uno de la Ley 37/1992 establece que *«serán responsables solidarios de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culposa o dolosa, eludan la correcta repercusión del impuesto. A estos efectos, la responsabilidad alcanzará a la sanción que pueda proceder»*. Este artículo tiene su fundamento en el actual art. 205 de la Directiva 2006/112/CE, en virtud del cual, se faculta a los Estados miembros para que dispongan que una persona distinta del deudor del impuesto, quede obligada solidariamente al pago del IVA. Además, de acuerdo con el art. 207 de la mencionada Directiva, se establece la obligación de adopción de las medidas necesarias para que los sujetos anteriores cumplan dichas obligaciones de pago.

Los elementos esenciales que habrán de acreditarse para proceder a la exigencia de esta responsabilidad solidaria son los siguientes<sup>1187</sup>:

- Un elemento objetivo, es decir, que haya habido una elusión en la correcta repercusión del impuesto.
- Un elemento subjetivo, a constatar en un doble sentido: que resulte imputable al destinatario de la operación controvertida, y que se aprecie en la conducta del responsable dolo o culpa.

En todo caso, es de destacar que la exigencia de responsabilidad no excluye la propia del sujeto pasivo, como puede ocurrir en el supuesto de una incorrecta aplicación del tipo impositivo; ahora bien, este supuesto respecto de las Entidades locales puede resultar de escasa aplicación, puesto que existe un problema de prueba, en tanto que debe existir una conducta que suponga una intervención en la causa o colaborar en la comisión de una infracción.

---

<sup>1187</sup> Además hay que tener en cuenta que esta exigencia operará cuando el deudor principal o sujeto pasivo no haya hecho frente a la deuda tributaria en los correspondientes periodos voluntarios de ingreso a través de *«un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta Ley»* tal y como exige el art. 41.5 de la LGT.

## **b) Supuestos de responsabilidad solidaria derivados de la Ley General Tributaria.**

### **1. Responsabilidad derivada de las deudas de sus entidades dependientes y en las que participen.**

La Disposición Adicional Séptima de la LGT recoge que las Corporaciones locales son responsables solidarias respecto del pago de las deudas tributarias contraídas por los organismos autónomos y las sociedades mercantiles íntegramente locales; asimismo, se aplica este supuesto de responsabilidad a las deudas que contraigan por las mancomunidades, comarcas, áreas metropolitanas, entidades de ámbito inferior al municipio y por cualesquiera instituciones asociativas voluntarias públicas en las que aquéllas participen, en proporción a sus respectivas cuotas, y sin perjuicio del derecho de repetir que les pueda asistir, en su caso. A estos efectos, hay que tener en cuenta la responsabilidad de los administradores en los supuestos en que concurren las causas de disolución del art. 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

### **2. Responsabilidad por incumplimiento de órdenes de embargo.**

Otro supuesto de responsabilidad solidaria en que podrían incurrir las Entidades locales es el recogido en el art. 42.2 de la LGT, en cuanto incumplan las órdenes de embargo<sup>1188</sup>; casos entre los que podemos destacar la concurrencia de culpa o negligencia cuando se incumplan dichas órdenes de embargo, o bien porque siendo depositarias de bienes del deudor, hayan consentido en el levantamiento de aquellos. Este artículo ha sido modificado por la Ley 36/2006, teniendo en cuenta que la Disposición Transitoria Cuarta de la mencionada Ley establece que esta responsabilidad se exigirá a partir de la entrada en vigor de la misma.

### **3. Responsabilidad del Grupo de Entidades.**

Las Entidades locales también podrán resultar responsables en el caso de que su actuación conlleve la comisión de una infracción tributaria, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria por el pago de la deuda tributaria; lo que afecta a todas las entidades del Grupo de Entidades que hayan optado por tributar en

---

<sup>1188</sup> En virtud de dicho artículo, se extiende la responsabilidad solidaria a las siguientes personas o entidades:

*«a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.*

*b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.*

*c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.*

*d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos».*

la modalidad especial o “agregada”, en cuanto el art. 163 *nonies* de la Ley 37/1992, en su número Cinco, establece la responsabilidad solidaria.

## **2.- Responsabilidad subsidiaria.**

### **a) Supuesto de responsabilidad subsidiaria del art. 87.5 de la Ley 37/1992.**

Dentro del heterogéneo conjunto de modificaciones que se introducen por la Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal, Ley 36/2006, tanto en el ámbito tributario como en otros sectores del ordenamiento, destacan las medidas tendentes a erradicar las tramas organizadas de fraude en el IVA. Dentro de estas medidas, se ha incluido un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria a través del art. 87.5 de la Ley 37/1992, al objeto de evitar las consecuencias de tramas organizadas de defraudación en las que se produce el impago del impuesto, y que tal y como se recoge en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006<sup>1189</sup>, se vienen aplicando en países de nuestro entorno.

Este supuesto será de aplicación cuando los destinatarios sean empresarios o profesionales, y adquieran bienes y servicios siempre que los mismos debieran razonablemente presumir que el IVA repercutido no se iba a ingresar, presunción que debe hacerse en función de que el precio resulte notoriamente anómalo, por ser *«sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos»* o porque sea *«sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega»*, sin que dicho precio pueda resultar completamente anómalo *«por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto»*. En todo caso, este nuevo supuesto de responsabilidad ha sido criticado por la doctrina, declarando que se trata de una medida claramente desproporcionada e incompatible con las directrices del Derecho Comunitario<sup>1190</sup>.

---

<sup>1189</sup> En su Considerando Tercero se recoge lo siguiente: *«En primer lugar, se trata de erradicar las tramas organizadas de defraudación en el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. A este efecto, se establece en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido un nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria para quien adquiera mercancías procedentes de dichas tramas, en las que se ha producido el impago del Impuesto en una fase anterior. Ésta es una medida ya adoptada en países de nuestro entorno, donde ha demostrado su eficacia con un carácter especialmente preventivo, al desincentivar la adquisición de mercancías de las tramas organizadas a unos precios por debajo incluso del coste. Téngase en cuenta que dichas tramas provocan graves distorsiones en los mercados, especialmente en los precios de aquellos sectores económicos que se han visto afectados por ellas, además de suponer un grave quebranto a la Hacienda Pública»*.

<sup>1190</sup> GARCÍA NOVOA, C.: *op. cit.* ha criticado la redacción de este artículo, en cuanto supone una concatenación de aclaraciones como muestra de una pésima técnica legislativa. Además, dicho autor ha recogido que la introducción de este nuevo supuesto de responsabilidad es la novedad más polémica de las que contempla la Ley 36/2006. De hecho, esta previsión se intentó eliminar en el Senado, vía enmienda, pero se volvió a incluir en la aprobación definitiva del Proyecto de Ley en el Pleno del

En todo caso, este supuesto no resultará de aplicación a las Entidades locales, puesto que no se podrá aplicar a los casos en los cuales el sujeto pasivo del IVA fuese ajeno a la existencia de fraudes en la fase anterior de la cadena, lo que resulta imprevisible en la actuación de las Entidades locales, que deben actuar de acuerdo con el principio de legalidad.

## **b) Supuestos de responsabilidad subsidiaria derivados de la Ley General Tributaria.**

### **1. Responsabilidad del art. 43.1.a) de la LGT.**

Para que se aplique el supuesto de que los administradores de las personas jurídicas<sup>1191</sup> que por acción u omisión permiten que éstas cometan infracciones tributarias, tiene que demostrarse que la Entidad local ostenta la condición de administrador de una sociedad mercantil, aunque es de muy difícil prueba y tendría en todo caso que probarlo la Administración tributaria.

### **2. Responsabilidad derivada de la contratación.**

El art. 43.f) de la Ley 58/2003 introduce en el ámbito tributario la responsabilidad subsidiaria de contratistas y subcontratistas<sup>1192</sup>, por la ejecución de obras o prestación de servicios que contraten o subcontraten, correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación<sup>1193</sup>. En este caso, algún sector doctrinal ha considerado que

---

Congreso de los Diputados con fecha 2 de noviembre de 2006, rechazando, por tanto, tal enmienda. En todo caso, recoge, en el epígrafe II, que “cabe concluir que lo que la Ley 36/2006 introduce es, lisa y llanamente, una verdadera responsabilidad objetiva; un supuesto de responsabilidad-sanción, pero descrito de forma tan incorrecta que, en principio, y desde el punto de vista del Derecho sancionador, es difícilmente compatible con los principios de presunción de inocencia, responsabilidad y culpabilidad, taxatividad de las conductas y seguridad jurídica”.

<sup>1191</sup> El mismo recoge: «Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones».

<sup>1192</sup> En dicho precepto también se incluyen dentro del supuesto de responsabilidad los tributos que deben retenerse a trabajadores, pero por ser objeto de estudio del presente trabajo el IVA, nos centraremos en el mismo.

<sup>1193</sup> En relación con el IVA, CALVO ORTEGA, R.: *La nueva Ley General Tributaria*; Civitas, Madrid. 2004 (pág. 190) entiende que el legislador parece haber querido “aislar un tramo, que es la relación entre contratista y subcontratista primario y secundario y no la que éste hubiese tenido con sujetos de tramos anteriores, lo que le daría el derecho a la deducción que aquí no se considera”.

dicha obligación no le corresponde a los sujetos sometidos a normativa tributaria de la Comunidad Foral de Navarra<sup>1194</sup>.

El establecimiento de este supuesto de responsabilidad, como veremos a continuación, ha sido cuestionado por la doctrina, tanto por su configuración como por la imprecisión del mismo. En cualquier caso, nos vamos a centrar en el estudio del mismo por la trascendencia que tiene para las Entidades locales, en cuanto que pueden ser declaradas responsables solidarias por las cuotas de IVA correspondientes a los contratistas con los que celebren contratos de obras y servicios.

En cuanto a las actividades por cuyo incumplimiento de las obligaciones que se derivan pueden dar lugar a la derivación de responsabilidad, quedan delimitadas en el art. 126 del Reglamento General de Recaudación, siendo aquellas que de no haber sido contratadas o subcontratadas, deberían haber sido realizadas por la propia persona o entidad que contrata o subcontrata, por resultar indispensables para su finalidad productiva, redacción que ha sido criticada por la doctrina<sup>1195</sup>.

En todo caso, el objeto comprendido en dicha actividad, como ha reconocido la Dirección General de Tributos<sup>1196</sup>, debe ser analizado de manera singular en cada supuesto, sin que puedan excluirse *a priori* actividades de carácter complementario que integran el ciclo productivo. La Dirección General de Tributos señala que, inicialmente, dicha actividad puede coincidir con la que conforma el objeto social de la entidad, aunque sin olvidar que la misma puede realizar actividades, que en principio, no se incluyen en su objeto social, de acuerdo con los pronunciamientos que en este sentido se han producido por la Dirección General de los Registros y del Notariado.

Una vez determinada la actividad, tenemos que plantearnos las cuotas de IVA a que se refiere, puesto que de las cuotas repercutidas, habría que deducir

---

<sup>1194</sup> En este sentido SALDARRIAGA GUERRA, A.: “La responsabilidad tributaria derivada de la contratación de ejecuciones de obra o prestaciones de servicios, cuando intervienen sujetos sometidos a normativa tributaria de la Comunidad Foral de Navarra”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 11. 2004 (pág. 17), por considerar que la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria de Navarra no contiene disposición alguna que prevea un supuesto de responsabilidad subsidiaria. Ahora bien, hemos de tener en cuenta que tras la modificación operada por la Ley 18/2006, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias, se han recogido en el art. 32 de la Ley Foral 13/2000 diversos supuestos de responsabilidad solidaria, pero entre los que no se encuentra ninguno similar al art. 43.f) de la LGT.

<sup>1195</sup> DELGADO PACHECO, A.: “¿Hasta dónde llega la responsabilidad derivada de contratar y subcontratar?”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 11. 2004 (pág. 30) critica dicha redacción, porque la referencia a obras o servicios indispensables ha sido desechada por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo.

<sup>1196</sup> En su Resolución 2/2004, de 16 de julio, relativa a la responsabilidad de los contratistas o subcontratistas regulada en el art. 43 de la LGT.

las soportadas, lo que genera bastantes dificultades de concreción<sup>1197</sup>.

Ahora bien, dicha responsabilidad no será exigible cuando el contratista o subcontratista haya aportado al pagador un certificado específico de encontrarse al corriente de sus obligaciones tributarias, emitido a estos efectos por la Administración tributaria, correspondiente a los doce meses anteriores al pago de cada factura referida a la contratación o subcontratación<sup>1198</sup>. Mediando este certificado, la responsabilidad queda limitada al importe de los pagos que se realicen, sin existir ya un certificado válido, por haber expirado la validez del anterior y no haberse aportado aún un nuevo certificado.

Para la aplicación de la posibilidad de solicitar este certificado, hemos de tener en cuenta las precisiones efectuadas por la doctrina<sup>1199</sup>, en el sentido de que el legislador identifica la persona que contrata con el pagador, mientras que la persona que realiza la obra o el servicio es el contratista o subcontratista. La comunicación acreditativa de estar al corriente del pago de las obligaciones fiscales, tiene eficacia frente al pagador, al cual hay que identificar en la solicitud, lo cual ha sido criticado por la doctrina<sup>1200</sup>, exonerándole en su caso de responsabilidad durante doce meses.

De acuerdo con la doctrina expuesta, la finalidad de este precepto es evitar ciertas prácticas donde la contratación o subcontratación sólo se realiza por motivos de elusión fiscal; el elemento elegido para atajar esta actuación es el de responsabilizar subsidiariamente al empresario, que contrata sin cerciorarse de si el contratado cumple con sus obligaciones tributarias. Para

---

<sup>1197</sup> Así lo pone de manifiesto SORIA SAINZ, M.: “Aspectos materiales de la responsabilidad por contratos con contratistas y subcontratistas”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 11. 2004 (pág. 34), donde manifiesta que las cuotas soportadas no afectan directamente a ninguna obra (luz de oficinas, teléfono) no serían deducibles en ninguna proporción, y apunta también el problema de distribución de las cuotas negativas de ejercicios anteriores.

<sup>1198</sup> Los requisitos para emitir dicho certificado se regulan en el art. 74 del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, entre los que se incluye, expresamente, el «haber presentado las autoliquidaciones, la declaración resumen anual y, en su caso, las declaraciones recapitulativas de operaciones intracomunitarias del Impuesto sobre el Valor Añadido».

<sup>1199</sup> VILLAROIG MOYA, R.: “Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas”; *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 640. 2004 (pág. 12), donde recoge que según la nueva Ley General Tributaria sólo pueden solicitar el certificado los contratistas o los subcontratistas, no los pagadores. Estos últimos sí pueden solicitar el certificado en el ámbito laboral, y considera que también en el tributario debería permitirse esta posibilidad, cuando se justifique adecuadamente la relación contractual entre ambas partes.

<sup>1200</sup> VILLAROIG MOYA, R.: “Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 11. 2004 (pág. 39) manifiesta que dicha identificación es una exigencia excesiva, ya que si un contratista o subcontratista está al corriente de sus obligaciones tributarias, lo está para todos. Si lo que el legislador pretendía es establecer un control de pagadores, incluirlo en el supuesto de responsabilidad subsidiaria no es el lugar oportuno para establecer un deber de información.



ello, se le impone exigir un certificado y, si no lo hace, le convierte en responsable subsidiario, aunque esta responsabilidad ha sido cuestionada por la doctrina<sup>1201</sup>; en este sentido se pone de manifiesto<sup>1202</sup> que una responsabilidad tributaria debe fundarse en un presupuesto de hecho que justifique una traslación de la obligación de pago.

Ahora bien, las Entidades locales no deberán hacer frente a este supuesto de responsabilidad si se atienen a las exigencias derivadas de la normativa de contratación recogida en la Ley de Contratos del Sector Público; en esta Ley se recoge la prohibición de contratar, en su art. 49.1 letra d), cuando el licitador no se halle al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en los términos establecidos reglamentariamente. Por su parte, el art. 130, entre la documentación acreditativa del cumplimiento de requisitos previos, exige una declaración responsable de no estar incurso en prohibición de contratar, documentación que en todo caso debe presentarse en el plazo en que la adjudicación provisional haya a elevarse a definitiva, por establecerlo así el art. 136 de la mencionada Ley. Por su parte, el Reglamento General de la Ley (vigente en tanto no se produzca el desarrollo reglamentario de la Ley de Contratos del Sector Público), recoge, en su art. 13, entre las obligaciones que tienen que cumplir las empresas para considerar que se hallan al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones, en su letra c) el «*haber presentado, si estuvieran obligadas, las declaraciones periódicas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como la declaración resumen anual.*»

### **3. Responsabilidad derivada de la actuación de personas jurídicas sobre las que se tenga un control efectivo.**

Como consecuencia de la Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal, se establecen dos supuestos nuevos de responsabilidad subsidiaria incluidos en el art. 43 de la LGT (letras g) y h) cuando se lleva a cabo la creación de personas jurídicas para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda pública. El primero de los supuestos regula la responsabilidad de

---

<sup>1201</sup> VILLAROIG MOYA, R.: “Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas”; *Actualidad Jurídica Aranzadi*; *cit.* (pág. 13) recoge que “si bien es cierto que ello supone que el pagador tiene una acción de regreso contra el contratista, debe recordarse que dicha acción se dirige contra una persona que ha sido declarada fallida y que la Administración, con toda su potestad exorbitante, no ha sido capaz de cobrarle”; hemos de mencionar también a FALCÓN Y TELLA, R.: “Responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (II): las retenciones”; *Quincena Fiscal*, nº 9. 2003 (pág. 6) que indica que dicha responsabilidad “supone hacer responder a éste de una obligación ajena, sobre la que no tiene ningún control, sin garantizarle una posibilidad efectiva de reembolso, vulnerándose así tanto el principio de capacidad contributiva como el art. 9.3 de la Constitución”.

<sup>1202</sup> DELGADO PACHECO, A.: “¿Hasta dónde llega la responsabilidad derivada de contrata y subcontratas?”; *cit.* (pág. 30). Este autor pone de manifiesto que hacer a alguien responsable de una deuda tributaria ajena carecería de una justificación razonable. Esta justificación existe cuando alguien coopera en una infracción tributaria o se halla en una posición específica que le permite, o le exige, controlar un aspecto de la actividad del obligado principal.

las personas responsables de la gestión de una entidad, mientras que la segunda califica como deudor a la persona que interpone una entidad instrumental, haciendo la Ley a ésta responsable de las deudas de aquella o de aquellas personas. Esta modificación se ha producido como consecuencia de la construcción doctrinal, que admite que los jueces puedan penetrar (lo que se ha calificado como “levantar el velo jurídico”) en el interior de determinadas personas para evitar el uso de esa independencia<sup>1203</sup>. La doctrina destaca que estos supuestos responden técnicamente a presupuestos de naturaleza diferente en cada caso<sup>1204</sup>, ya que en el primer caso se hace recaer la responsabilidad en que controla la sociedad, evitando así la limitación de responsabilidad que protege al accionista o socio. Por el contrario, en el segundo supuesto, de lo que se trata es de reaccionar frente a actuaciones más próximas a un alzamiento de bienes, aunque la jurisprudencia lo haya calificado igualmente como “levantamiento del velo”.

### **C) OBLIGADOS TRIBUTARIOS DERIVADOS DE OBLIGACIONES FORMALES. DESTINATARIO DE LA OPERACIÓN.**

De acuerdo con el art. 88 de la Ley 37/1992, el sujeto pasivo debe repercutir el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos. Asimismo, el art. 6 del Reglamento de facturación recoge como una de las menciones de las facturas, el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del destinatario de las operaciones.

Conforme a la doctrina de la Dirección General de Tributos, se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el IVA, y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor, y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación; teniendo en cuenta que, según el

---

<sup>1203</sup> MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: “La responsabilidad tributaria y la doctrina del “levantamiento del velo”; *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 198. 2007, señala que de forma reiterada se ha recogido en la doctrina del Tribunal Supremo, sirviendo como ejemplo la St. de 19 de abril de 2003 que a su vez se remite a la St. de 28 de mayo de 1984, según la cual «ya desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (arts. 9.3 y 1.1), se ha decidido prudencialmente y según los casos y circunstancias por aplicar, por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. 7.1 del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el substratum personal de las entidades o sociedades a las que la Ley confiera personalidad jurídica propia con el fin de evitar que, al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto), se puedan perjudicar intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino de fraude (art. 6.4 del Código Civil), admitiéndose que los jueces puedan penetrar («levantar el velo jurídico») en el interior de esas personas para evitar el abuso de esa independencia (art. 7.2 del Código Civil)...».

<sup>1204</sup> DELGADO PACHECO, A.: “El “levantamiento del velo” en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 280. 2008.

concepto generalmente admitido en la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor), queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento), a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación. En este sentido, dicho planteamiento no se altera por el hecho de que tenga lugar el abono por un tercero de todo o parte de la contraprestación<sup>1205</sup>. Precisamente, por no existir este vínculo jurídico y no darse los requisitos para considerar que se está produciendo el ejercicio de una actividad empresarial, no se sujeta al IVA la entrega de subvenciones en la cofinanciación de inversiones de las Entidades locales.

Al respecto, como mencionamos al principio del presente epígrafe, el art. 38 de la LGT, al regular las obligaciones entre particulares resultantes del tributo, en su nº 2 establece que *«es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la Ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la Ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida»*.

Asimismo, cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas<sup>1206</sup>.

Por otra parte, la referencia del precepto a las estipulaciones de las partes, ha de relacionarse con lo dispuesto por el art. 17.4 de la LGT, donde se establece que *«los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas»*. En consecuencia, un posible acuerdo entre las partes consistente en que sea el sujeto pasivo quien haga frente a la repercusión, no tiene ningún efecto en el orden tributario, ni releva al sujeto pasivo de las obligaciones propias del IVA.

---

<sup>1205</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 5 de abril de 2000 (Nº 0758-00) recoge la celebración de un concierto de un ente público con una sociedad mercantil para la explotación de una residencia de ancianos, de carácter administrativo y donde se considera al ente público destinatario de las prestaciones, en cuanto tiene una serie de potestades relativas al derecho a la inspección del servicio e incluso a la resolución del contrato, y aunque el precio sea satisfecho por el ente público y por las personas que se benefician de la prestación del servicio.

<sup>1206</sup> Resolución de la DGT de 23 de diciembre de 1986 y Consulta de 20 de febrero de 2007 (Nº V0304-07).

## II. DELIMITACIÓN DE LOS ORGANISMOS DE DERECHO PÚBLICO LOCAL.

### A) INTRODUCCIÓN.

El precepto en virtud del cual, determinadas operaciones realizadas por los entes públicos no están sujetas al IVA, lo encontramos en el art. 13, apartado 1º de la Directiva 2006/112/CE, que recoge que *«los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones»*. Este precepto recoge básicamente el contenido que se incluía en el art. 4.5 de la Sexta Directiva, con la única diferencia de que en dicho artículo las actividades a las que se aplicaba el supuesto de no sujeción, eran las que se *“desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas”*, actividades que han sido objeto de estudio específico en un epígrafe del presente trabajo.

Dos son, en principio, los requisitos que, acumulativamente, se tienen que cumplir para que estas operaciones no estén sujetas al tributo: que la actividad se lleve a cabo por un organismo de Derecho público; y que se realicen por los sujetos pasivos como autoridades públicas, o como se recogía anteriormente, en el ejercicio de sus funciones públicas. Estas exigencias suponen que, si la actividad no se lleva a cabo en el ejercicio de funciones públicas, quedará sujeta al impuesto. Asimismo, entrará en el ámbito de aplicación del impuesto, si esta no sujeción pudiera ocasionar graves distorsiones en la competencia, salvo que su volumen fuera insignificante.

Ahora bien, la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ha añadido un tercer requisito para que pueda operar esta no sujeción, en cuanto que se exige que la actividad sea ejercida directamente por el organismo público. Así, el Tribunal de Luxemburgo señaló<sup>1207</sup> que *«el apartado 5 del art. 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no puede aplicarse dicha disposición cuando la actividad de una autoridad pública no se ejerce directamente, sino que se confía a un tercero independiente»*. Esta actuación realizada directamente, es objeto de desarrollo en otro epígrafe del presente trabajo, al cual nos remitimos.

Por tanto, podemos extraer como conclusión que, para que se pueda aplicar el supuesto de no sujeción que establece la Directiva 2006/112/CE, se

<sup>1207</sup> St. de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/90.

tienen que reunir acumulativamente los indicados requisitos, que se resumen en que el organismo de Derecho público tiene que ejercer sus funciones públicas directamente, y su actuación se tiene que regir por normas de Derecho público<sup>1208</sup>.

## **B) CONSIDERACIÓN DE ORGANISMOS DE DERECHO PÚBLICO.**

En el articulado de la Directiva 2006/112/CE no se relacionan cuales son los entes que tienen la consideración de organismos de Derecho público; dicha tipología tampoco ha sido definida por el Tribunal de Luxemburgo, de un lado, porque esa cuestión no se planteó en el procedimiento, y de otro, al ser dicho Tribunal consciente de la diversa tipología de entidades que existen con esa denominación en los ordenamientos nacionales de cada uno de los Estados miembros. Por tanto, se ha utilizado una cláusula abierta, para comprender el repertorio variopinto de entes distintos existentes en la Unión Europea<sup>1209</sup> (condados, consorcios, mancomunidades, áreas metropolitanas, etc.) siendo la legislación de cada país la competente para otorgar dicha condición a las diferentes entidades públicas que se puedan crear.

De la expresión recogida en el art. 13.1 de la Directiva 2006/112/CE, podemos deducir que se está refiriendo a “todos los entes de Derecho público” y que, frente a lo dispuesto en la vigente Ley del IVA, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha interpretado dicho artículo, en el sentido de que el ejercicio de las actividades que determinan la sujeción al IVA se efectúen por un organismo público<sup>1210</sup>.

En nuestro ordenamiento interno, la Ley 30/1985 recogió en el nº 6 del art. 5, la no sujeción al impuesto respecto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por el «*Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos Autónomos*»; esta redacción del precepto suponía que el ámbito subjetivo de aplicación de la Sexta Directiva, era más amplio que el de la Ley 30/1985, poniendo de manifiesto algún

---

<sup>1208</sup> En este sentido la St. del TJCE de 12 de septiembre de 2000, Asunto C-276/97.

<sup>1209</sup> Así se recoge en la St. del TS de 10 de marzo de 2000.

<sup>1210</sup> BORJA SANCHIS, A.: *op. cit.* (pág. 32) afirma que “mientras, la Sexta Directiva somete a gravamen a los *sujetos pasivos* que realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización *algunas de las actividades económicas del apartado 2*, (la cursiva es nuestra), del art. 4 de la mentada Directiva”. En este sentido FERREIRO LAPATZA J. J.: “Delimitación normativa del IVA en España y su conexión con las Directivas Comunitarias”; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 49. 1986 (pág. 7) señala que “la Ley española carga el acento de la definición en la actividad, más que en el sujeto pasivo, empresario o profesional, que la realiza. El centro de gravedad del tributo se desplaza así desde los empresarios o profesionales a las actividades empresariales o profesionales, con lo que el Impuesto gana en potencia expansiva”.

autor<sup>1211</sup> el carácter aparentemente más restrictivo de la normativa española, que parecía querer limitar la no sujeción a las Administraciones de base territorial y a sus organismos autónomos, mientras que el tenor de la Directiva permitía extender la norma a todos los entes de Derecho Público. Posteriormente, el apartado 8º del art. 7 de la Ley 37/1992 ha recogido la expresión «*Entes públicos*»; con lo que su aplicación no se entiende ya limitada únicamente a las entidades de base territorial.

## **C) TIPOLOGÍA DE ENTES PÚBLICOS EXISTENTES EN NUESTRO ORDENAMIENTO.**

### **1.- Administración territorial.**

Para delimitar el ámbito subjetivo de actuación de los entes públicos habrá que analizar la tipología que de los mismos recoge nuestra legislación interna. Las entidades en que se organiza territorialmente el Estado, se mencionan en el art. 137 de la Constitución española, con el siguiente tenor: «*El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan*», añadiéndose que «*se podrán crear agrupaciones de municipios diferentes de la provincia*» (nº 3 del art. 141 de la Constitución española). Además, el texto constitucional (art. 137) atribuye a estas entidades territoriales autonomía para la gestión de sus respectivos intereses. Esta autonomía, en el ámbito local, se encuentra recogida en el art. 3 de la Carta Europea de Autonomía Local, al definirse como «*el derecho y la capacidad efectiva de las Entidades Locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes*». Además, este principio se completa con otro, que afecta directamente a las Entidades locales, como es el de subsidiariedad, al declarar que «*el ejercicio de las competencias públicas, debe de modo general incumbir preferentemente a las autoridades más cercanas a los ciudadanos*».

El concepto de autonomía en la práctica se traduce en la atribución de una serie de competencias, que debe de llevar aparejada la asignación de los necesarios recursos financieros para su ejecución –lo que se denomina principio de suficiencia financiera- siendo necesario para su ejercicio, el otorgamiento de una serie de potestades, que en lo que afecta a las Entidades locales se recogen en el art. 4 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local. El principio de suficiencia financiera se recoge explícitamente en el art. 142 de la Constitución española<sup>1212</sup>, que tal y como ha recogido la doctrina<sup>1213</sup>,

---

<sup>1211</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA”; *cit.*

<sup>1212</sup> En virtud del cual «*las Haciendas locales deberán disponer de medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas*».

implica que para la plena y efectiva autonomía de gestión, es imprescindible una cierta autonomía financiera, en cuanto a los recursos de los que puedan disponer no provengan exclusivamente de otros entes y tengan disponibilidad para la adopción de las decisiones sobre su gasto. Este principio debe ser objeto de plasmación en dos ámbitos; en el interno de la Corporación, en cuanto debe suponer una adecuación entre los ingresos o medios económicos de que se dispone para su empleo y los gastos o fines para los que están destinados, y que por tanto deben ser suficientes para la realización de las actividades y prestaciones de servicios que realizan en la satisfacción de las necesidades de interés general. Y en el ámbito externo, en cuanto el Estado y las Comunidades Autónomas deben respetar este principio, sin que puedan dificultar, restringir ni limitar la efectividad de su autonomía financiera, porque equivaldría a cercenar las posibilidades de decisión y actuación en el ejercicio de sus funciones.

Será por tanto, en el ejercicio de las competencias que las Entidades locales tienen atribuidas, cuando se lleve a cabo la realización de una serie de actividades, en las cuales se puede plantear su sujeción o no al IVA.

Centrándonos en la Administración local, el art. 3 de la LRBRL recoge, como entidades locales territoriales, el municipio, la provincia y la isla en los archipiélagos balear y canario, y otorga asimismo la condición de Entidad local, a las entidades de ámbito territorial inferior al municipal (instituidas o reconocidas por las Comunidades Autónomas), las comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios, las Áreas Metropolitanas y las Mancomunidades de Municipios. Todas estas entidades van a encontrar su régimen jurídico básico en el Título IV de la LRBRL y en el Título IV del RDLeg. 781/1986, por el que se aprueba el Texto Refundido de disposiciones vigentes en materia de Régimen Local, así como lo que al respecto establezca la respectiva Comunidad Autónoma.

#### **a) Municipios.**

De acuerdo con los arts. 1 y 11 de la LRBRL, el municipio se configura como la entidad básica de organización del Estado, con personalidad jurídica y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines; para llevar a cabo el cumplimiento de los mismos, en el nº 2 del art. 25 de la LRBRL se relacionan las competencias mínimas que se asignan a los municipios, enumeración que constituye la garantía mínima de la autonomía municipal que garantiza la Constitución española, y que se completa con los servicios mínimos que los municipios, por sí o asociados, deben prestar, enumerándose en el art. 26 de la LRBRL. Junto con el ejercicio de estas competencias propias, el art. 27 de la

---

<sup>1213</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “El sistema de financiación español: principios constitucionales que lo delimitan”; *Revista Venezolana de Gerencia*, nº 14. 2001.

LRBRL prevé la posibilidad de que el Estado, las Comunidades Autónomas y otras Entidades locales, puedan delegar en los municipios el ejercicio de competencias en materias que afecten a sus intereses propios. Por último, el art. 28 de la LRBRL, admite el ejercicio de lo que se denominan actividades complementarias, que supone una colaboración en el ejercicio de las competencias de otras Administraciones públicas.

El principio de autonomía de los municipios se completa con el de suficiencia financiera, por cuanto estos deben disponer de los recursos financieros suficientes para el ejercicio de sus competencias. Dichos recursos se relacionan en el art. 2 del TRLRHL<sup>1214</sup>, de los que podemos destacar, en el tema que nos ocupa, la posibilidad de establecer tasas (arts. 20 y 57 del TRLRHL), contribuciones especiales (arts. 28 y 58 del TRLRHL), impuestos (art. 59 del TRLRHL) y precios públicos (arts. 41 y 127 del TRLRHL).

### **b) Provincias.**

En cuanto a la provincia, se va a configurar en nuestro ordenamiento con una doble naturaleza, que se recoge en el art. 141.1 de nuestra Carta Magna: como una Entidad local con personalidad jurídica propia, y como división territorial para el cumplimiento de las actividades del Estado. El principio de autonomía consagrado constitucionalmente, se predica asimismo de la provincia, a la cual se atribuye el ejercicio de una serie de competencias propias (recogidas en el art. 36 de la LRBRL) y de competencias delegadas (art. 37 de la LRBRL), sin olvidar que una de las funciones principales de la provincia, radica en la cooperación municipal (art. 36.1 de la LRBRL).

El principio de suficiencia financiera, en cuanto a la provincia se refiere, se traduce en la posibilidad de exigir los recursos que se mencionan en el art. 2 del TRLRHL, y entre los que igualmente podemos destacar las tasas (art. 132 del TRLRHL), las contribuciones especiales (art. 133 del TRLRHL), y los precios públicos (art. 148 del TRLRHL).

### **c) Entidades de ámbito territorial inferior al municipio.**

Respecto a las entidades de ámbito territorial inferior al municipio, el art. 45 de la LRBRL prevé su creación para la administración descentralizada de

---

<sup>1214</sup> El art. 2 recoge que la Hacienda de las Entidades locales está constituida por los siguientes recursos:  
 «- Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.  
 -Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras entidades locales.  
 -Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.  
 -Las subvenciones.  
 -Los percibidos en concepto de precios públicos.  
 -El producto de las operaciones de crédito.  
 -El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.  
 -Las demás prestaciones de derecho público».



núcleos de población separados. Van a tener encomendadas una serie de funciones propias (recogidas en el art. 41 del RDLeg. 781/1986) como van a ser la administración y conservación de bienes y derechos propios de las entidades, así como cuantas atribuciones sean delegadas por el Ayuntamiento en Pleno. En cuanto a su posición de sujeto pasivo a efectos de IVA, habrá que estar al tipo de actividades que realicen y a los recursos que como contraprestación puedan percibir; recursos que en todo caso vendrán determinados por lo que establezca la normativa de la Comunidad Autónoma de creación de las mismas, y que en ningún caso pueden consistir en impuestos, por expresa prohibición del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (art. 156).

También hay que tener en cuenta a las Entidades locales conocidas con la denominación de Mancomunidades o Comunidades de tierra, o villa y tierra, o ciudad y tierra, Reales señoríos, Universidades, Comunidades de pastos, Leños, Aguas y otras análogas<sup>1215</sup> que continúan rigiéndose por sus normas consuetudinarias o tradicionales, y en virtud de las cuales pueden desarrollar sus propias competencias<sup>1216</sup>. La Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local no las menciona, aunque se reconocen en el art. 37 del RDLeg. 781/1986. Este precepto no es básico, por lo que se deja en manos de las Comunidades Autónomas unas amplias posibilidades de regulación, existiendo evidentes similitudes con las mancomunidades.

Tienen personalidad jurídica, son Corporaciones de interés público y de naturaleza corporativa, con capacidad adecuada y suficiente para el cumplimiento de sus fines<sup>1217</sup>, y dado que son entes públicos locales, su sujeción al IVA se determinará por las normas generales.

Además, dado que son titulares de bienes, tanto de bienes patrimoniales como demaniales que pertenecen en comunidad a los municipios o a las Entidades locales menores integrantes de la misma, también pueden realizar operaciones patrimoniales sujetas a IVA. Estas asociaciones, siguen existiendo en la actualidad, pero sin que se puedan crear nuevas, tienen por objeto los aprovechamientos forestales, los de pastos y leñas, canteras, etc. Por tanto, en buena medida puede resultarles de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, que se estudia en el epígrafe correspondiente.

---

<sup>1215</sup> Estas son las denominaciones que se recogen en el RDLeg. 781/1986.

<sup>1216</sup> Un interesante estudio sobre las mismas ha sido realizado por CORRAL GARCÍA, E.: "Origen, evolución y situación actual de las Comunidades de Villa y Tierra"; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 15. 2004.

<sup>1217</sup> Así se manifiesta el Tribunal Supremo, en sus Sts. de 10 de febrero de 1964 y 6 de febrero de 1956.

## **d) Entidades de ámbito territorial superior al municipal.**

### **1. Áreas metropolitanas.**

Entre las entidades territoriales de ámbito supramunicipal, encontramos en primer lugar a las Áreas Metropolitanas, reguladas en el art. 43 de la LRBRL, que se integran por municipios de grandes aglomeraciones urbanas, entre cuyos núcleos de población existan vinculaciones económicas y sociales, que hagan necesaria la planificación conjunta y la coordinación de determinados servicios y obras. La respectiva legislación autonómica va a determinar los servicios y obras de prestación o realización metropolitana, así como su régimen económico, teniendo en cuenta que sus recursos podrán consistir en tasas, contribuciones especiales y precios públicos, así como en un recargo sobre el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y subvenciones de carácter finalista establecidas en las respectivas Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

### **2. Comarcas.**

En cuanto a las comarcas, tienen carácter asociativo y sus órganos asumirán competencias y funciones de los municipios integrados, cuando los intereses de los mismos precisen de una gestión propia o se demande la prestación de servicios de dicho ámbito (art. 42 LRBRL). Respecto a las competencias que asumen y los recursos económicos de los que disponen, se establecen en la respectiva ley autonómica de creación, pudiendo establecer, de acuerdo con la misma, tasas, contribuciones especiales y precios públicos.

La doctrina<sup>1218</sup> destaca su marcada vocación territorial, elemento que sirve para diferenciarlo de otras formas asociativas<sup>1219</sup>.

### **3. Mancomunidades.**

La Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, en su art. 44.1, también admite la posibilidad de que los municipios se asocien para el establecimiento y desarrollo de las obras, servicios y otros fines propios, bajo la forma de mancomunidades, a las que se les va a otorgar personalidad jurídica y capacidad jurídica para el cumplimiento de sus fines específicos. Sus competencias van a quedar determinadas en los correspondientes estatutos,

<sup>1218</sup> BARRERO RODRÍGUEZ, C.: “Fórmulas asociativas de prestación de servicios supramunicipales: la comarca, mancomunidades de municipios y consorcios”; *Revista de Estudios Locales*, nº 81. 2005.

<sup>1219</sup> A estos efectos, ANJOU GONZÁLEZ, J. d: *Las Mancomunidades Intermunicipales en el Régimen Local Español*; Editorial Ministerio de Administraciones Públicas, Madrid. 1994 (págs. 24 y 25), recogió, en torno a las diferencias que separan esta entidad de las mancomunidades de municipios, que “esa pretendida incompatibilidad entre ambas instituciones, solamente será posible si desnaturalizamos la comarca, si prescindimos de la ratio fundamental, el de circunscripción territorial de la propia Comunidad Autónoma...”.

sin que en ningún caso puedan asumir la totalidad de las asignadas a los respectivos municipios<sup>1220</sup>. El requisito que se exige, es que lleven a cabo competencias municipales, siendo indiferente que se creen para la prestación de un único cometido, o que tengan asignadas una variada gama de competencias. Además, se han convertido en un cauce especialmente adecuado para la realización de los principios de coordinación y cooperación en la base del sistema constitucional de Administración pública, superando la concepción inicial por la que las mismas se creaban ante los problemas generados por la falta de capacidad de los Ayuntamientos en el ejercicio de sus competencias.

Los recursos económicos necesarios para el desarrollo de sus funciones pueden consistir en la exigencia de tasas, contribuciones especiales y precios públicos, y por las aportaciones de los municipios que las integren.

## **2.- Administración institucional.**

Tal y como veremos en el epígrafe dedicado al estudio de las formas de prestación de los servicios, la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, admite que los servicios se presten directamente a través de otros órganos creados al efecto por las Entidades locales, y que van a constituir la Administración institucional; categoría formada por los órganos autónomos (calificados también como patronatos), empresas públicas y entidades públicas empresariales.

### **a) Organismos autónomos.**

En cuanto a los organismos autónomos, son entidades a las que se les va a encomendar, en régimen de descentralización funcional, la realización de actividades de fomento, prestacionales y de gestión de servicios públicos, actuando en el ámbito del Derecho administrativo. Es una de las formas de gestión que más cambios ha sufrido tras la Ley 57/2003, conteniéndose la nueva regulación en el art. 85 *bis* de la LRRL, junto con los art. 45 a 52 de la LOFAGE, en cuanto les resulte de aplicación y en la medida en que no se opongan a las especialidades que se contienen en mencionado art. 85 *bis*. Como consecuencia de la reforma operada en la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, se ha abandonado la tradicional diferenciación entre organismos autónomos de carácter administrativo y de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, ya que los mismos, deberán adaptarse a lo regulado por la Ley 57/2003 para los organismos autónomos locales o las entidades públicas empresariales<sup>1221</sup>.

---

<sup>1220</sup> Sin perjuicio de que, en la práctica, se les estén asignando funciones que trascienden el puramente municipal, como denuncia BARRERO RODRÍGUEZ, C.: *op. cit.*

<sup>1221</sup> En virtud de la Disposición Final Tercera de la Ley 57/2003, dicho plazo se establece en seis meses a partir de la entrada en vigor de la Ley mencionada, momento que se produjo el 1 de enero de 2004.

En cuanto a las menciones que deben figurar en los Estatutos, y que se recogen en el número 2 del art. 85 *bis* de la LRBRL, podemos destacar (en cuanto no entraremos en su estudio en el presente trabajo), las siguientes:

- Funciones y competencias del organismo, con indicación de las potestades administrativas generales que pueda ejercitar (letra b).
- Patrimonio que se les asigne para el cumplimiento de sus fines, por lo que habrá que tener en cuenta la correspondiente legislación de la Comunidad Autónoma<sup>1222</sup> (letra d).
- Recursos económicos que hayan de financiar al organismo, y que, teniendo en cuenta que la gestión se realiza en régimen de Derecho público, procederá de los recursos que se establecen en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, incluidas, por tanto, las tasas.

Por último mencionar que su constitución corresponde al Pleno de la Entidad, y deben estar adscritos a una Concejalía, Área u órgano equivalente de la Entidad local<sup>1223</sup>.

## **b) Empresas públicas.**

### **1. Consideración de empresario a efectos del IVA.**

La doctrina se ha planteado<sup>1224</sup> si a las personificaciones jurídico públicas puede atribuírseles la condición de empresario. Las empresas públicas realizan, por lo general, una actividad de producción y distribución de bienes o de gestión de ciertos servicios públicos, y esas tareas normalmente comportan una gestión económica; se trata de empresas que llevan a cabo su actividad de acuerdo con procedimientos de Derecho privado, a través de fórmulas mercantiles y laborales, persiguiendo, sin embargo, la realización de fines de utilidad pública o de interés general, y sobre las que los poderes públicos realizan funciones de dirección y control.

---

<sup>1222</sup> En Andalucía, el art. 23 de Ley de Bienes de las Entidades Locales, de 29 de septiembre de 1999, permite la aportación de bienes patrimoniales a los entes públicos de su dependencia, así como de bienes demaniales.

<sup>1223</sup> A este respecto nos remitimos al interesante estudio realizado por SANJUÁN ALBACETE, J.: “Reflexiones en torno a las formas de gestión de los servicios públicos locales”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 23. 2005.

<sup>1224</sup> Destacamos a estos efectos el análisis realizado por la Resolución del TEAC de 28 de julio de 2004 en relación a la prestación del servicio de saneamiento de las aguas residuales por una empresa pública por el que percibe una tasa.

A estos efectos, hemos de entender por finalidad de lucro, no la obtención de beneficios, sino la intención de obtener del mercado, considerado en su sentido más amplio, los recursos necesarios para hacer frente a la actividad que se pretende desarrollar, de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios; en este sentido, toda actividad económica incorpora la finalidad de lucro<sup>1225</sup>.

Ahora bien, distinguir los casos en los que la Administración territorial es la que actúa directamente, por medio de sus propios órganos, desarrollando una actividad económica, de aquellos otros en los que no es la Administración territorial la que actúa directamente, sino que lo hace a través de la creación de entes públicos institucionales económicos dotados de personalidad jurídica, para negar a los primeros la condición de empresario y otorgarla a los segundos; supone basar el concepto de empresa en unas notas o características de tipo formal. La empresa pública constituye normalmente una unidad organizativa, posee en la mayoría de los casos autonomía e independencia decisoria y patrimonial, y las formas que puede adoptar no son otra cosa que sistemas jurídicos de estructuración y funcionamiento bajo los cuales se desarrolla una actividad empresarial. Estas características, no desaparecen por el hecho de que esas empresas persigan una finalidad de interés público, sino que se convierten en un medio para alcanzarla. En resumen, la empresa pública supone el ejercicio de una actividad económica y la asimilación de un régimen organizativo y de desarrollo de la actividad. En cierto aspecto se podría expresar la realidad y multiplicación de los entes públicos, actuando a través de empresas públicas, como una privatización de sus procedimientos de gestión.

Por otro lado, de acuerdo con el contenido del art. 5.Dos de la Ley 37/1992 al definir las actividades empresariales, podemos comprobar que la noción de empresario no cambia por razón de que el sujeto sea público o privado y, por tanto, no es el contenido el que determina el carácter público o privado de la empresa, sino la conexión de la misma con la organización administrativa, es decir, el control de la empresa por la Administración, pudiendo éste realizarse por cauces jurídico-públicos o por cauces jurídico-privados.

## **2. Análisis de la normativa estatal.**

Analizando la normativa estatal relativa a la personificación de los entes públicos, debido a que las bases del régimen jurídico de las Administraciones

---

<sup>1225</sup> Así lo entendió el Derecho Comunitario cuando en la Convención sobre reconocimiento recíproco de sociedades y personas jurídicas de 28 de febrero de 1968, asimiló las sociedades civiles y mercantiles a las personas jurídicas de Derecho público o privado, cuando éstas, a título principal o accesorio, tienen por objeto una actividad económica, identificando la finalidad lucrativa con la no gratuidad de la actividad económica que se lleva a cabo.

públicas son competencia exclusiva del Estado, conforme al artículo 149.1.18 de nuestra Constitución, podemos comprobar que la Ley de Entidades Estatales Autónomas (Ley de 26 de diciembre de 1958) englobó, dentro del concepto de empresas públicas, tanto a las que tenían la condición de Administraciones públicas como a los organismos autónomos, e incluso a otras que se configuraban como sociedades mercantiles; la anterior Ley General Presupuestaria, junto a los organismos autónomos de carácter comercial e industrial, introdujo, en su art. 6 el concepto de sociedades estatales, cuya actuación se iba a regir, en su totalidad, por normas de Derecho mercantil, civil o laboral, salvo en las materias en las que le fuera de aplicación la citada Ley General Presupuestaria. Por su parte, la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, al referirse a la Administración institucional del Estado, opta por una denominación genérica (organismos públicos), que agrupa a todas las Entidades de Derecho Público dependientes o vinculadas a la Administración General del Estado, y distingue dos modelos básicos: organismos autónomos y entidades públicas empresariales, con cuya denominación sustituye a las sociedades estatales, definiéndolas en su art. 53.1 como *«organismos públicos a los que se encomienda la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación»*, y estableciendo, en el apartado 2 del mismo artículo, que *«se rigen por el Derecho privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados para las mismas en esta Ley, en sus estatutos y en la legislación presupuestaria»*. Interesa destacar que, conforme al art. 61 de la LOFAGE, la creación de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales se habrá de efectuar por Ley y que ésta establecerá el tipo de organismo público que crea. Con la actual Ley General Presupuestaria, el art. 2.1 incluye, dentro del sector público estatal, a las entidades públicas empresariales, dependientes de la Administración General del Estado, o de cualesquiera otros organismos públicos vinculadas o dependientes de ella y a las sociedades mercantiles estatales, definidas en la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas.

### **3. Configuración de las sociedades mercantiles locales en la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local.**

La posibilidad de constituir sociedades locales en el ámbito del sector local se encuentra tanto en la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, teniendo en cuenta la modificación operada por la Ley 57/2003, como en el RDLeg. 781/1986, así como en el anterior Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales, con las lógicas matizaciones y armonizaciones que se derivan de la reciente legislación. En el art. 85 *ter* de la LRBRL se regula su régimen específico, estableciéndose unas notas distintivas, que pasamos a analizar.

En primer lugar, en cuanto a su régimen jurídico, se remite al

ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero, de control de eficacia y contratación. A estos efectos, hemos de tener en cuenta que su personal se regulará de acuerdo con el Estatuto Básico del Empleado Público, que les resulta parcialmente de aplicación la Ley de Contratos del Sector Público; asimismo tienen que observar determinadas disposiciones, en relación al cumplimiento de normas que se recoge en el Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local.

En segundo lugar, la sociedad deberá constituirse de acuerdo con una de las formas de sociedad mercantil de responsabilidad limitada, tal y como además dispone el art. 103 del RDLeg. 781/1986, pudiendo adoptarse tanto la forma de sociedad anónima como la sociedad de responsabilidad limitada. Hemos de tener presente que el legislador no ha querido excluir la modalidad de sociedad anónima, sino que solamente pretende delimitar al ámbito societario a aquéllas “con” responsabilidad limitada. Tal y como recoge la doctrina<sup>1226</sup>, no será posible la constitución de una sociedad civil (arts. 1655 y siguientes del Código Civil), ni una sociedad colectiva, sin limitación de responsabilidad. Tampoco será posible una sociedad comanditaria por acciones, incompatible con la sociedad privada local constituida por un único socio: la Administración.

Entre las sociedades con responsabilidad limitada (anónima o de responsabilidad limitada), la elección vino condicionada por la limitación del capital máximo, ya que en virtud de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, hasta 1989, no podía sobrepasar la cuantía de cincuenta millones de pesetas, por lo que se reservó la forma de sociedad anónima a las grandes empresas y la limitada para las de menor ámbito de actuación. En la actualidad, el único límite está en el capital mínimo, que para las de responsabilidad limitada asciende a 3.005 € y para las anónimas a 60.101 €<sup>1227</sup>. Ahora bien, debemos entender vigente el Real Decreto 1169/1978, de 2 de mayo, sobre creación de sociedades urbanísticas por el Estado, los Organismos Autónomos y las Corporaciones Locales, de acuerdo con el art. 115 de la Ley del Suelo, que hace referencia a la Ley del Régimen del Suelo y Ordenación Urbana de 1976<sup>1228</sup>, cuyo artículo recoge que el Estado y las Entidades locales (no hace referencia a las Comunidades Autónomas puesto que estamos ante una normativa preconstitucional), podrán constituir sociedades anónimas o empresas de economía mixta, que de acuerdo con el

---

<sup>1226</sup> BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. y BALLESTEROS FERNÁNDEZ, M.: *Manual de Gestión de Servicios Públicos Locales*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid. 2005.

<sup>1227</sup> Tal y como se recoge en los arts. 4 del TRLSA y 4 de la LSRL.

<sup>1228</sup> Si bien en virtud de la Disposición Final Primera del Decreto 305/2006, 18 julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Urbanismo, en Cataluña, la presente norma no es aplicable a dicho territorio, a partir del día 1 de septiembre de 2006, día de la entrada en vigor de dicho Reglamento.

art. 4, siempre deberán revestir la forma de sociedades anónimas.

La elección entre una forma u otra, en el ámbito local, vendrá determinada en factores, que se dan en la sociedad de responsabilidad limitada, como la mayor flexibilidad en el régimen jurídico al exigírsele menos trámites y requisitos tanto en el aspecto organizativo (Juntas Generales), como en el económico (aportaciones no dinerarias, aumentos o reducciones de capital, etc.), y se le concede también una más amplia autonomía de la voluntad en su regulación, admitiéndose un cierto margen de libertad en sus previsiones estatutarias, factores que, sin embargo, no se dan en el régimen legal más riguroso de la sociedad anónima.

En tercer lugar, en la escritura de constitución constará el capital, que deberá ser aportado íntegramente por la Entidad local o un ente público de la misma. Por tanto, se ha introducido, como novedad, que se admite que pueda pertenecer no sólo a la Entidad local, sino también a los entes públicos de la misma (organismos autónomos locales y entidades públicas empresariales<sup>1229</sup>). Por tanto, el capital debe ser íntegramente suscrito. En las sociedades de responsabilidad limitada rige la regla de suscripción y desembolso íntegro del capital. Ahora bien, en cuanto a la necesidad de desembolso de la cuarta parte del mismo en la sociedad anónima, o el desembolso total, la doctrina mantiene<sup>1230</sup> que bastará con el desembolso de la cuarta parte del mismo, de acuerdo con el art. 12 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, considerando derogado a este respecto el art. 89.3 del RSCL. Ahora bien, consideramos que siguen vigentes los motivos que justificaron dicha exigencia en el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, que se debía a razones prácticas. Para conseguir la efectiva aportación del capital no desembolsado, cabría legalmente acudir a dos posibles vías: o bien la acción ejecutiva, que la propia sociedad ejercitaría contra el socio deudor, o bien la acción subrogatoria prevista en el art. 1111 del Código Civil y que podrán utilizar los acreedores de la sociedad contra el patrimonio del socio recalcitrante. Pero en este caso, siendo el único socio la propia Corporación, no resultará fácil imaginar al Consejo de Administración, designado por la Junta General, adoptando la decisión de formular demanda ejecutiva contra la Corporación. Y por otra parte, la posible acción subrogatoria ejercitada por los acreedores contra la Corporación municipal, se vería dificultada o, al menos,

<sup>1229</sup> Si bien SANJUÁN ALBACETE, J.: *op. cit.* pone de manifiesto lo injustificado de la creación de un organismo autónomo que a su vez aplica parte o la totalidad de su patrimonio a la creación de una sociedad mercantil sujeta al Derecho privado para desarrollar sus actividades prestacionales bajo otro régimen jurídico. Por otro lado, en cuanto a su creación por entidades públicas empresariales, se recoge en el art. 85 *bis*, que dicha posibilidad tiene carácter excepcional, cuando en el art. 85 se recoge como algo normal.

<sup>1230</sup> Así lo recogen MARTÍN GONZÁLEZ, J. T.: “La gestión directa de servicios por empresas de capital público”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*; nº 21. 2005, SOSA WAGNER, F.: “La sociedad mixta como forma de gestión de los servicios locales”; *cit.* y BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. y BALLESTEROS FERNÁNDEZ, M.: *op. cit.*



dilatada, al tener que superar los mayores obstáculos que se interponen cuando la ejecución ha de recaer sobre el patrimonio municipal.

En cuarto lugar, los estatutos determinarán la forma de designación y el funcionamiento de la Junta General y del Consejo de Administración, así como los máximos órganos de dirección de las mismas<sup>1231</sup>, sin que deba respetarse la proporcionalidad política del Pleno que es exigible para las comisiones informativas<sup>1232</sup>.

En cuanto a la creación de estas entidades, será el órgano competente en función de la distribución de competencias, como recogemos en el epígrafe correspondiente a las formas de prestación de los servicios. Sólo en el caso de que se pretenda la prestación de un servicio en régimen de monopolio, dicho acuerdo, así como la forma concreta de gestión del servicio correspondiente, debe adoptarse con el *quórum* de mayoría absoluta. La justificación de la creación de estas entidades se adoptará discrecionalmente, cuando existan las correspondientes razones de oportunidad y conveniencia, y por los mismos motivos, se puede adoptar la decisión de disolver las mismas. En todo caso, la sociedad mercantil local debe disolverse automáticamente cuando las pérdidas excedan de la mitad del capital social, en virtud del art. 103.2 del RDLeg. 781/1986.

### **c) Entidades públicas empresariales.**

Este tipo de entidades se introducen como una novedad en la Ley Reguladora de las Bases de Régimen Local por la reforma operada por la Ley 57/2003. Su regulación básica se contiene en el art. 85 *bis* de la LRBRL, teniendo en cuenta la adición que se ha efectuado por una Disposición Adicional Duodécima<sup>1233</sup> en cuanto a las consecuencias fiscales derivadas de

---

<sup>1231</sup> MARTÍN GONZÁLEZ, J. T.: *op. cit.* mantiene que en base a tal previsión, puede llevarse a superar las reglas en cuanto a la asimilación entre la Junta General y el Pleno de la Corporación y las reglas relativas a la participación de los concejales en el Consejo de Administración que al respecto se contienen en el los arts. 92 y 93 del RSCL.

<sup>1232</sup> St. del Tribunal Supremo de 18 de julio de 1997.

<sup>1233</sup> Precepto que recoge el siguiente contenido:

*«1. En los supuestos de constitución de una entidad pública empresarial con la función de dirigir o coordinar a otros entes con naturaleza de sociedad mercantil local, la incorporación, en su caso, de participaciones accionariales de titularidad de la corporación o de un ente público de la misma a la entidad pública empresarial, o de ésta a aquélla se acordará por el Pleno del ayuntamiento. Las operaciones de cambio de titularidad tendrán plena efectividad a partir del Acuerdo Plenario que constituirá título acreditativo de la nueva titularidad a todos los efectos. Las participaciones accionariales recibidas se registrarán en la contabilidad del nuevo titular por el mismo valor contable que tenían en el anterior titular a la fecha de dicho acuerdo.*

*2. Asimismo, las citadas operaciones de cambio de titularidad no estarán sujetas a la legislación del mercado de valores ni al régimen de oferta pública de adquisición y no darán lugar al ejercicio de derechos de tanteo, retracto o cualquier otro derecho de adquisición preferente que estatutaria o contractualmente pudieran ostentar sobre dichas participaciones otros accionistas de las sociedades cuyas participaciones sean transferidas o, en su caso, terceros a esas sociedades. Adicionalmente, la*

la reordenación de las sociedades mercantiles por la creación de este tipo de entidades, que tengan la función de dirigir o coordinar a otros entes con naturaleza de sociedad mercantil local. La introducción en el ámbito local de esta forma de entidad tiene su antecedente en la LOFAGE, de forma que se produce una remisión a los arts. 53 a 60, salvo determinadas especialidades que se contienen en aquel precepto, y siempre que, eso sí, lo previsto en esa Ley resulte de aplicación en el ámbito local.

En cuanto a su convivencia con los organismos autónomos, hemos de tener en cuenta que si bien comparten una serie de características, del contenido de la LOFAGE podemos destacar que ambos organismos comparten dos tipos de actuaciones: prestacionales y de gestión de servicios públicos; pero difieren en que las actividades de fomento, sólo se contempla su realización por los organismos autónomos, mientras que para la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación, se llevará a cabo por las entidades públicas empresariales. Y mientras que los primeros se rigen por el Derecho Administrativo, las segundas por el Derecho privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados para las mismas en esa Ley, en sus estatutos y en la legislación presupuestaria.

De la regulación que se recoge en el art. 85 *bis* de la LRBRL, únicamente vamos a destacar que su creación depende del Pleno y pueden estar adscritas, además de a una Concejalía, Área u órgano equivalente, a un organismo autónomo local<sup>1234</sup>.

#### **d) Consorcios.**

A diferencia de las entidades que tienen naturaleza territorial, la Ley admite la posibilidad de crear consorcios<sup>1235</sup>, que son entes con personalidad jurídica

---

*mera transferencia y reordenación de participaciones societarias que se realice en aplicación de esta norma no podrá ser entendida como causa de modificación o de resolución de las relaciones jurídicas que mantengan tales sociedades.*

*3. Todas las operaciones societarias, cambios de titularidad y actos derivados de lo previsto en la presente disposición estarán exentos de cualquier tributo estatal, incluidos los tributos cedidos a las comunidades autónomas, o local, sin que en este último caso proceda la compensación a que se refiere el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (referencia que debemos entender realizada al Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).*

*Los aranceles de los fedatarios públicos y registradores de la propiedad y mercantiles que intervengan los actos derivados de la ejecución de la presente norma se reducirán en un 90 por cien».*

<sup>1234</sup> Como señala SANJUÁN ALBACETE, J.: *op. cit.* dicha adscripción solo será posible si la entidad pública realiza actividades coincidentes con las que puede realizar el propio organismo autónomo al que está adscrito, es decir, o las prestacionales o de servicio público, pero no sería posible la adscripción si la entidad va a desarrollar la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación.

<sup>1235</sup> A este respecto, el art. 87 de la LRBRL recoge, en su número 1 que «*las entidades locales pueden*

propia y que se integran por una o más Entidades locales y otra u otras entidades públicas de diferente orden, o Corporaciones Locales de distinto grado o entidades privadas sin fines lucrativos, con el fin de instalar o gestionar servicios de interés local.

En cuanto a sus recursos financieros, pueden exigir tasas, contribuciones especiales y precios públicos (siempre que hayan sido creados previamente por la Entidad local y cubran el coste del servicio), según recoge el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, así como otras fuentes de financiación que se establezcan en sus estatutos, como pueden ser subvenciones para su financiación, o ingresos por cesión de las instalaciones.

En relación a la debatida consideración de Entidad local, puede servir de nota aclaradora que, en la Ley General Presupuestaria, el art. 2.1 en su letra h) va a considerar incluidos en el sector estatal *«los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren los artículos 6, apartado 5, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, cuando uno o varios de los sujetos enumerados en este artículo hayan aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria, o se haya comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente y siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado»*. A este respecto, es necesario poner de manifiesto que, si bien no aparecen en el listado de entes supramunicipales de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, en algunas leyes autonómicas se les ha otorgado dicha condición<sup>1236</sup>.

Teniendo en cuenta que sus funciones (cuyo estudio se llevará a cabo en el epígrafe correspondiente a la forma de gestión de los servicios públicos) pueden ser coincidentes con los que llevan a cabo las mancomunidades, se ha planteado la distinción entre los mismos. La doctrina ha destacado<sup>1237</sup> que el elemento diferenciador estaría en que, en los consorcios, convergen las competencias de diferentes instancias públicas, e incluso el interés de un sujeto particular en la consecución de un determinado fin. En este ámbito se situaría la competencia que se atribuye a las provincias, en el art. 36.1. b) de la LRBRL, respecto a la asistencia y la cooperación jurídica, económica y técnica a los municipios, especialmente a los de menor capacidad económica y de

---

*constituir consorcios con otras Administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las Administraciones públicas».*

<sup>1236</sup> Art. 149.2 de la Ley 5/1997, de Administración Local de Galicia.

<sup>1237</sup> BARRERO RODRÍGUEZ, C.: *op. cit.*

gestión<sup>1238</sup>.

A este respecto, es interesante tener en cuenta la doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>1239</sup>, que concluye que las mancomunidades de municipios y los consorcios que agrupen exclusivamente entes públicos, tienen, a efectos de lo previsto por el art. 7.8 de la Ley 37/1992, el carácter de “entes públicos”, pudiendo aplicar a sus operaciones la no sujeción prevista por el citado precepto, si concurren los requisitos establecidos en el mismo<sup>1240</sup>.

Sin embargo, en el supuesto de que las Administraciones públicas constituyan consorcios con entidades privadas, la Dirección General de Tributos entiende que los mismos serán considerados sujetos pasivos del IVA; las operaciones que realizan resultan objeto de estudio en el epígrafe dedicado a la forma de prestación de los servicios.

Por tanto, hemos analizado cómo nuestra legislación sobre régimen local, ha definido la tipología de entes públicos locales que pudieran no resultar sujetos pasivos a efectos del IVA, si se dan el resto de los requisitos establecidos. Por otra parte, la jurisprudencia ha ampliado el campo de aplicación del carácter de organismo de Derecho público respecto de otras entidades, y así, dicho carácter de Corporación de Derecho público se ha llegado a predicar incluso del Colegio Oficial de Médicos de Guipúzcoa<sup>1241</sup>, considerando que al expedir un certificado oficial, está realizando una actividad en el ejercicio de una función pública, y por tanto no sujeta a IVA. En sentido contrario se manifestó la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de junio de 1991.

---

<sup>1238</sup> En el art. 30.6 del RDLeg. 781/1986 se recoge, dentro de las formas de cooperación, la creación de consorcios.

<sup>1239</sup> Consulta de la DGT de 10 de mayo de 1994. En el mismo sentido, la Resolución de la DGT de 27 de noviembre de 1989.

<sup>1240</sup> GARCÍA LÓPEZ, C. E.: *op. cit.*

<sup>1241</sup> St. del TSJ de Navarra de 3 de junio de 1992. Ahora bien, como recoge en el artículo “Los entes públicos y la no sujeción al IVA Comentario a la STSJ Navarra 3 de junio 1991” de *Jurisprudencia Tributaria*. 1992, por tratarse de una actividad autenticadora de documentos y en aplicación del art. 4.5 de la Sexta Directiva, se calificó como una actividad exenta de IVA. Compartimos la opinión recogida en el mencionado artículo, en cuanto a que la calificación más acertada hubiera sido la de no sujeción, lo cual puede que no se hiciera al hacer referencia la Ley 30/1985 a Administraciones de base territorial y a sus organismos autónomos, aunque dicho supuesto entre dentro del ámbito de aplicación del art. 4.5 de la Sexta Directiva, por lo que se debería de haber declarado la no sujeción en vez de la exención.

## **e) Sociedades de economía mixta.**

### **1. Consideraciones generales.**

Se trata de sociedades mercantiles cuyo capital social sólo parcialmente pertenece a una Entidad local o a un ente público de la misma, debiendo ser dicha participación en cuantía suficiente para compartir la gestión social<sup>1242</sup>. Cuentan con una amplia tradición en nuestra práctica local, en la que ha sido habitual el recurso a este instrumento del Derecho privado, remisión que va a determinar que la Administración carezca de facultades exorbitantes derivadas de sus potestades públicas<sup>1243</sup>. En todo caso, hay que matizar esta remisión, ya que siempre quedarán sujetas a las normas jurídico-públicas que se encuentran en la normativa presupuestaria, contable, de control financiero y de eficacia, así como de contratación, en virtud de lo dispuesto en el art. 85 *ter* de la LRBRL, remisión genérica que ha sido cuestionada por la doctrina<sup>1244</sup>.

### **2. Participación de las Entidades locales.**

La participación en estas sociedades puede llevarse a cabo de tres formas:

- Mediante la adquisición por la Entidad local de acciones o participaciones de una sociedad ya existente.
- Mediante la enajenación a particulares de títulos representativos del capital social, cuando se privatice parcialmente una sociedad mercantil local<sup>1245</sup>. A estos efectos, cuando lo que se pretenda sea constituir una sociedad para la gestión de un servicio público; se deberá tramitar el correspondiente expediente en el que se fundamente la conveniencia del cambio de gestión del servicio, y la acreditación que justifique que la

---

<sup>1242</sup> Art. 104.1 del RSCL.

<sup>1243</sup> En este sentido, la St. del TS de 24 de marzo de 1987 recoge que *«las empresas mixtas constituidas en forma de sociedad mercantil son entidades sometidas en su constitución, organización y funcionamiento interno al Derecho mercantil, sin perjuicio de escasas normas particulares de carácter administrativo, en las que las corporaciones participan en concepto de socios con los derechos que como a tales les reconocen los estatutos y la legislación mercantil, pero sin que dentro de cada sociedad tengan facultades exorbitantes derivadas de sus potestades públicas porque esas empresas mixtas actúan en la prestación del servicio de manera análoga a la de un particular...»*. En la St. del mismo Tribunal de 29 de diciembre de 1987 se recoge, respecto a la imposición de sanciones que *«no puede encomendarse a una empresa de esta naturaleza el ejercicio de competencias irrenunciables de la Administración»*.

<sup>1244</sup> Tal y como ha recogido SOSA WAGNER, F.: “La sociedad mixta como forma de gestión de los servicios locales”; *cit.* en su interesante estudio sobre este tipo de sociedades.

<sup>1245</sup> El art. 80 del RDLeg. 781/1986 recoge la forma de subasta, y aunque la St. del TS de 4 de julio de 2003 admite la forma de concurso, la St. del TS de 23 de enero de 2003 declara que lo procedente es la forma de subasta.

privatización constituye la fórmula idónea para la mejor gestión del servicio<sup>1246</sup>.

- Mediante la fundación conjuntamente realizada por la Entidad local y particulares.

En todo caso, hemos de tener presente que, en la constitución de una sociedad de esta naturaleza, deben salvaguardarse los principios de publicidad y transparencia, libertad de acceso a las licitaciones, no discriminación e igualdad de trato entre los candidatos; recogidos en el art. 1 de la LCSP, debiendo tener presente lo dispuesto en los arts. 253 y siguientes de la LCSP en cuanto a la regulación contenida para el contrato de gestión de servicios públicos. Ahora bien, el art. 104.2 del RDLeg. 781/1986 permite que en el acuerdo constitutivo de la sociedad, puedan establecerse excepciones a la aplicación de la legislación societaria, como puede ser respecto a los órganos de la sociedad, de carácter funcional<sup>1247</sup> o restricciones a la transmisión de las acciones<sup>1248</sup>, que se consideren adecuados, lo que resulta acorde con la legislación societaria<sup>1249</sup>. En cuanto a las formas de aportación para la constitución del capital, nos remitimos al epígrafe correspondiente a las operaciones societarias. En todo caso, la sociedad mixta no puede tener una duración superior a cincuenta años<sup>1250</sup>.

### **3. Formas de constitución.**

#### **3.1 Sociedad anónima y sociedad de responsabilidad limitada.**

Las Entidades locales pueden recurrir a las formas de sociedad mercantil de responsabilidad limitada (sociedades anónimas y de responsabilidad limitada), a lo que nos remitimos respecto a lo recogido en las sociedades de capital íntegramente local.

---

<sup>1246</sup> St. del TSJ de Madrid de 23 de enero de 2003.

<sup>1247</sup> SOSA WAGNER, F.: “La sociedad mixta como forma de gestión de los servicios locales”; *cit.* señala, dentro de este aspecto, la necesidad de evacuar informes por los funcionarios locales, fiscalización de gastos por el interventor municipal, determinados quórum para la adopción de acuerdos, posible veto de la Corporación.

<sup>1248</sup> Lo que se instrumentará básicamente a través de cláusulas de consentimiento o autorización o cláusulas de adquisición preferente o tanteo.

<sup>1249</sup> Ya que los arts. 10 del TRLSA y 12.3 de la LSRL permiten incluir en la escritura de constitución aquellos pactos y condiciones que los socios juzguen convenientes, siempre que no se opongan a las leyes ni contradigan los principios informadores de tales sociedades.

<sup>1250</sup> En virtud de lo dispuesto en el art. 108 del RDLeg. 781/1986 y art. 111.1 del RSCL.

### 3.2 Sociedad comanditaria.

La doctrina suele excluir las sociedades comanditarias, porque en la sociedad comanditaria rige el principio de responsabilidad ilimitada de las deudas sociales, y el art. 105 del RDLeg. 781/1986 exige que la responsabilidad de la Entidad local se limite a lo que expresamente conste en la escritura de constitución, sin que, en ningún caso, sea inferior al valor de los bienes o derechos aportados por aquélla.

También se ha negado la utilización de esta forma de sociedad en base al argumento de que se produce una exclusión de la gestión social, típica del socio comanditario, y sin embargo la legislación local (art. 104.1 del RDLeg. 781/1986) recoge que, como forma de la prestación indirecta de los servicios públicos, aunque otra doctrina<sup>1251</sup> considera que dicho precepto solo impediría que el ente local fuera socio comanditario, pero no socio colectivo que desempeñe la dirección y la gestión social.

Sin embargo, podría utilizarse la forma de sociedades comanditarias por acciones, donde los socios pueden condicionar la actividad empresarial, en cuanto a orientar la actividad de la sociedad.

### 3.3 Sociedades cooperativas.

La Ley General de Cooperativas no menciona expresamente a las Entidades locales entre los socios que pueden formar parte de las mismas, aunque se refiere a personas jurídicas públicas<sup>1252</sup>, por lo que pueden formar parte de las mismas, si así lo recogen sus estatutos sociales, salvo las que están pensadas exclusivamente para personas físicas (cooperativas de trabajo asociado o educacional).

Ahora bien, se ha planteado un problema respecto a la utilización de esta forma de gestión por las Entidades locales, ya que el art. 85 de la LRBRL, antes de su modificación por la Ley 57/2003, incluía dentro de la gestión indirecta a las cooperativas legalmente constituidas, cuyo capital social sólo parcialmente perteneciera a la Entidad local. Sin embargo, con la remisión que actualmente se realiza de la gestión indirecta a la Ley de Contratos del Sector Público, en el art. 253 del mencionado texto legal no se recoge esta forma de prestación. En este marco, existen diversas posiciones doctrinales sobre la posibilidad o no de que puedan prestarse los servicios por medio de cooperativas<sup>1253</sup>. Compartimos la opinión de que, en base a la remisión de la

---

<sup>1251</sup> SOSA WAGNER, F.: “La sociedad mixta como forma de gestión de los servicios locales”; *cit.*

<sup>1252</sup> El art. 12 de la Ley 27/1997, de 16 de julio recoge que en las cooperativas pueden ser socios, en función de la actividad cooperativizada, tanto las personas físicas como jurídicas, públicas o privadas y las comunidades de bienes.

<sup>1253</sup> Niega tal posibilidad SANJUÁN ALBACETE, J.: *op. cit.* mientras que SOSA WAGNER, F.: “La

Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local realiza a la Ley de Contratos del Sector Público, queda eliminada cualquier otra forma de prestación que no se recoja en el mencionado texto legal.

### **3.4 Sociedades de garantía recíproca.**

En este tipo de sociedades, se admite la presencia de Entidades locales, de organismos autónomos y de sociedades de capital íntegramente público, como socios protectores de este tipo de entidades, que tienen por objeto el establecimiento de mecanismos de reafianzamiento en el que participa la Administración pública y que reviste la forma de sociedades anónimas<sup>1254</sup>. Ahora bien, existen pronunciamientos doctrinales contrarios a la creación de este tipo de sociedades por los entes públicos<sup>1255</sup>.

### **3.5 Sociedades de capital riesgo.**

Asimismo, es posible la presencia de las Entidades locales en este tipo de sociedades<sup>1256</sup>. Estas últimas son aquellas cuyo objeto consista en la toma de participaciones temporales en el capital de empresas no financieras, cuyos valores no coticen en el primer mercado de las Bolsas de Valores, y faciliten préstamos participativos u otras formas de financiación, en este caso destinadas a sociedades participadas. La doctrina admite la participación en este tipo de entidades de los entes públicos<sup>1257</sup>.

---

sociedad mixta como forma de gestión de los servicios locales<sup>27</sup>; *cit.* en base al carácter abierto de la lista de formas de gestión de los servicios locales, admite dicha posibilidad, de forma que sería posible tanto la creación *ex novo* de una cooperativa, adquirir participaciones de una ya existente o celebrar un convenio con una cooperativa.

<sup>1254</sup> Art. 11 de la Ley 1/1994, de 11 de marzo de 1994, sobre el Régimen jurídico de las sociedades de garantía recíproca. La participación como socios protectores, si así lo admiten sus estatutos, se recoge en el art. 6 del mencionado texto legal, comprendiendo a las Administraciones públicas, organismos autónomos y demás entidades de derecho público, dependientes de las mismas; sociedades mercantiles en cuyo capital participe mayoritariamente cualquiera de los anteriores o entidades que representen o asocien intereses económicos de carácter general o del ámbito sectorial a que se refieran los estatutos sociales.

<sup>1255</sup> SOSA WAGNER, F.: *La gestión de los servicios públicos locales; cit.*

<sup>1256</sup> Actualmente recogida por la Ley 25/2005, de 24 de noviembre, reguladora de las entidades de capital-riesgo y sus sociedades gestoras.

<sup>1257</sup> SOSA WAGNER, F.: *La gestión de los servicios públicos locales; cit.*



### III. FORMAS DE GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS: PRESTACIÓN DIRECTA E INDIRECTA.

#### A) INTRODUCCIÓN.

El art. 2.1 de la LRBRL recoge que *«para la efectividad de la autonomía garantizada constitucionalmente a las entidades locales, la legislación del Estado y la de las Comunidades Autónomas, reguladora de los distintos sectores de acción pública, según la distribución constitucional de competencias, deberá asegurar a los Municipios, las Provincias y las Islas su derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, atribuyéndoles las competencias que proceda en atención a las características de la actividad pública de que se trate y a la capacidad de gestión de la entidad local, de conformidad con los principios de descentralización y de máxima proximidad de la gestión administrativa a los ciudadanos»*. De esta forma se recoge su derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, tal y como se recoge en la Carta Europea de la Autonomía Local<sup>1258</sup>.

Las competencias de los municipios se dividen en dos grandes grupos, las de los servicios municipales mínimos, que se describen en el art. 26 de la LRBRL, y las materias respecto de las que el art. 25 exige la necesaria presencia municipal en su gestión; participación que se establecerá en función de lo que establezca la legislación sectorial, estatal o autonómica, en virtud de la distribución constitucional de competencias existentes para cada una de ellas. En estos términos, el art. 25 de la LRBRL recoge que *«el Municipio, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal»*. Respecto a la Provincia, no existe ninguna disposición análoga a la recogida anteriormente, aunque la libertad para constituir servicios públicos, parece deducirse de lo recogido en el art. 36.1.d) de la Ley de Bases, al atribuirle el fomento y administración de los intereses peculiares de la Provincia, como una competencia residual de carácter muy amplio y genérico.

Pero además de definirse como servicios públicos locales los que prestan las Entidades locales en el ámbito de sus competencias (art. 85.1 de la LRBRL), hay que tener en cuenta que también la Ley prevé la iniciativa pública en el ejercicio de sus actividades económicas, que se puede llevar a cabo en régimen de libre competencia, o mediante el ejercicio de actividades

---

<sup>1258</sup> El art. 4.2 establece que *«las colectividades tienen, en el marco de la ley, toda libertad para ejercer su iniciativa en cualquier tema no excluido de su competencia o atribuido a otra autoridad»*.

reservadas<sup>1259</sup>. Por tanto, esto nos va a ofrecer un marco en el que, como hemos visto, los entes locales vienen obligados a prestar una serie de servicios de forma obligatoria, y además, de forma voluntaria, pueden ejercer la iniciativa pública en el ejercicio de actividades económicas, cuya posibilidad se recoge en el art. 128.2 de la Constitución española. En uno y otro caso los servicios pueden prestarse de forma directa o indirecta, como veremos a continuación.

En cuanto a la organización de la Entidad local, el art. 4.1.a) de la Ley 7/1985 reconoce la potestad de autoorganización de las Entidades locales, lo que representa una de las vertientes de la autonomía local. Ya el Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales (art. 30) disponía que las Corporaciones locales tienen plena potestad para constituir, organizar, modificar y suprimir los servicios de su competencia. A estos efectos, en el ámbito local es el Pleno el órgano con capacidad para decidir las formas de gestión de los servicios, que es delegable en la Junta de Gobierno Local o en las Comisiones del Pleno, según se trate de municipios de régimen común o de gran población, respectivamente. A este respecto, la Entidad local goza de una amplia discrecionalidad a la hora de determinar la forma de gestión de los servicios públicos, ya que la diversidad de formas de actuación ha sido puesta por el legislador al servicio de la Administración para que ésta elija la que, en cada caso, le convenga, en atención a circunstancias normalmente de pura oportunidad y conveniencia.

Los únicos límites que se tendrán en cuenta son el respeto al principio de legalidad, al de competencia material y a la conveniente gestión de los intereses generales<sup>1260</sup>. Dentro de estos límites nos encontramos, tras la modificación operada en la Ley de Bases de Régimen Local por la Ley 57/2003, la prohibición de prestación por gestión indirecta o por sociedad mercantil (aunque sea íntegramente de capital local), para las que impliquen ejercicio de autoridad<sup>1261</sup>. Con ello se persigue, tal y como ha recogido la

<sup>1259</sup> El art. 86 de la LRBRL recoge:

*«1. Las entidades locales, mediante expediente acreditativo de la conveniencia y oportunidad de la medida, podrán ejercer la iniciativa pública para el ejercicio de actividades económicas conforme al artículo 128.2 de la Constitución.*

*2. Cuando el ejercicio de la actividad se haga en régimen de libre concurrencia, la aprobación definitiva corresponderá al Pleno de la Corporación, que determinará la forma concreta de gestión del servicio.*

*3. Se declara la reserva en favor de las Entidades locales de las siguientes actividades o servicios esenciales: abastecimiento y depuración de aguas; recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos; suministro de gas y calefacción; mataderos, mercados y lonjas centrales; transporte público de viajeros; servicios mortuorios. El Estado y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus respectivas competencias, podrán establecer, mediante Ley, idéntica reserva para otras actividades y servicios.*

*La efectiva ejecución de estas actividades en régimen de monopolio requiere, además de lo dispuesto en el número 2 de este artículo, la aprobación por el órgano de gobierno de la Comunidad Autónoma». En todo caso, ni el suministro de gas ni los servicios mortuorios forman parte, en la actualidad, de las actividades reservadas.*

<sup>1260</sup> St. del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 1988.

<sup>1261</sup> Dicha prevención se encuentra también en la Disposición Adicional Duodécima de la LOFAGE.

doctrina<sup>1262</sup>, que personas ajenas a la organización administrativa, en sentido estricto, pueden ejercer funciones de trascendencia jurídico-pública que solamente incumben al poder público; habiéndose recogido por la jurisprudencia pronunciamientos en este sentido respecto a la gestión recaudatoria<sup>1263</sup>, y con determinadas matizaciones a la retirada de vehículos de la vía pública<sup>1264</sup>. Otros límites vienen determinados por su imposición en la legislación sectorial, como ocurre con la prestación de la actividad de radio, donde no excluye la forma de gestión indirecta, o el servicio de televisión local, que debe prestarse por gestión directa, como recogemos en el epígrafe destinado a la prestación de los servicios de radio y televisión por las Entidades locales.

Cuando se lleve a cabo el ejercicio de actividades económicas en el régimen de libre concurrencia, se requiere que se den los requisitos de conveniencia y oportunidad, para lo cual se exige que se tramite un expediente donde estos requisitos se acrediten<sup>1265</sup>. También la Ley recoge la posibilidad del ejercicio de actividades económicas en forma de gestión directa y en régimen de monopolio, lo que únicamente se podrá llevar a cabo en los elementos reservados por Ley<sup>1266</sup>. En estos supuestos, deberá tramitarse el

---

<sup>1262</sup> MARTÍN GONZÁLEZ, J. T.: *op. cit.*

<sup>1263</sup> En la St. del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 1993 se declara la nulidad del acuerdo adoptado por el Ayuntamiento de Manacor, por constituir una gestión indirecta de funciones cuyo cumplimiento queda reservado exclusivamente a personal sujeto a estatuto funcionarial, las cuales venían recogidas por la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, referencia que en la actualidad debemos entender realizada al Estatuto Básico del Empleado Público.

<sup>1264</sup> A este respecto, en la St. del TS de 28 de mayo de 1997 se recoge la posibilidad de que se lleve a cabo por una empresa de economía mixta, pero supeditado a que la orden de retirada, al comportar el ejercicio de funciones soberanas, ha de hacerse por el funcionario o agente municipal correspondiente.

<sup>1265</sup> Esta posibilidad puede ejercitarse de acuerdo con lo previsto en el art. 97 del RDLeg. 781/1986 y en los arts. 45, 46, 47, 56 y 58 del RSCL, de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- a) Acuerdo inicial de la Corporación, previa designación de una comisión de estudio compuesta por miembros de la misma y por personal técnico. Dicha comisión se regula en los arts. 56 y 57 del RSCL.
- b) Redacción por dicha Comisión de una memoria, en el plazo de dos meses ampliable a otros dos, relativa a los aspectos social, jurídico, técnico y financiero de la actividad económica de que se trate, en la que deberá determinarse la forma de gestión, entre las previstas por la Ley, y los casos en que debe cesar la prestación de la actividad. Asimismo, deberá acompañarse un proyecto de precios del servicio, para cuya fijación se tendrá en cuenta que es lícita la obtención de beneficios aplicable a las necesidades generales de la Entidad local como ingreso de su Presupuesto, sin perjuicio de la constitución de fondos de reserva y amortizaciones. De acuerdo con los arts. 59 a 62 del RSCL en dicha memoria se justificarán las deficiencias que preexisten y pretenden solventarse con esta iniciativa, las ventajas que reportará a los usuarios y los productos que se van a ofrecer al mercado.
- c) Exposición pública de la memoria después de ser tomada en consideración por la Corporación, y por plazo no inferior a treinta días naturales, durante los cuales podrán formular observaciones los particulares y Entidades.
- d) Aprobación del proyecto por el Pleno de la Entidad local.

<sup>1266</sup> El art. 86.3 de la LRBRL, declaraba la reserva en favor de las Entidades locales las siguientes

correspondiente expediente, requiriéndose la aprobación por mayoría absoluta del Pleno y aprobación por el órgano de gobierno que corresponda de la Comunidad Autónoma.

Pues bien, centrándonos en el tema que nos ocupa, el art. 7.8 de la Ley 37/1992 recoge la no sujeción al IVA cuando las actividades se presten directamente por los entes públicos, sin contraprestación o mediante una contraprestación de naturaleza tributaria, salvo cuando se trate de una serie de servicios que se relacionan en el mismo artículo, en cuyo caso siempre se producirá la sujeción al impuesto. Por tanto, la forma de prestación del servicio será fundamental para determinar la sujeción o no al IVA de la actividad de que se trate. Y ello es así porque, tanto en el art. 5.6 de la Ley 30/1985, como el art. 7.8 de la Ley 37/1992, se va a declarar la no sujeción al impuesto respecto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas “directamente” por los entes públicos, para, más adelante, exceptuar de la aplicación de la no sujeción las actividades realizadas por sociedades mercantiles, si bien respecto a la anterior Ley del IVA dicha previsión se recoge en su Reglamento de desarrollo. Esto nos exige el estudio de nuestra legislación interna, al objeto de determinar cuándo se considera que las actividades se llevan a cabo “directamente” por los entes públicos, a efectos de la no aplicación del impuesto. En todo caso, podemos avanzar que nuestra actual Ley del IVA ha elaborado un concepto propio en cuanto a la prestación directa de servicios, al excluir dentro del supuesto de no sujeción cuando los servicios se presten “por medio” de sociedades mercantiles. A estos efectos, dado que en la práctica las Entidades locales acudirán a la contratación de empresas para la prestación de sus servicios, el elemento fundamental para determinar la forma de gestión, será el hecho de que las mismas actúen en nombre propio, o por el contrario, en nombre del ente público, en cuyo supuesto sí estaremos ante la prestación directamente por la Entidad local.

## **B) FORMAS DE GESTIÓN DE LOS SERVICIOS Y ACTIVIDADES PÚBLICAS LOCALES.**

### ***1.- Regulación en las Leyes Reguladora de las Bases del Régimen Local y de Contratos del Sector Público.***

El criterio de clasificación que se emplea tradicionalmente en Derecho Administrativo<sup>1267</sup> para diferenciar los distintos tipos de gestión de servicios

---

actividades o servicios esenciales: abastecimiento y depuración de aguas; recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos; *suministro de gas* y calefacción; mataderos, mercados y lonjas centrales; transporte público de viajeros; *servicios mortuorios*. El Estado y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus respectivas competencias, podrán establecer, mediante Ley, idéntica reserva para otras actividades y servicios. En la actualidad, no están reservados los servicios de suministro de gas y los servicios mortuorios.

<sup>1267</sup> Recogido por GARRIDO FALLA, F.: *Tratado de Derecho Administrativo*, Vol. II; Editorial Instituto

públicos, tiene en cuenta, ante todo, la participación más o menos directa que la Administración desempeña en la gestión de la actividad o servicio de que se trate. Partiendo de este enfoque, los modos de gestión de los servicios y actividades públicas, según la Ley de Bases del Régimen Local, se dividen esencialmente en dos grupos<sup>1268</sup>:

- Gestión directa: en esta forma de gestión de servicios públicos, la participación de la Administración en la prestación del servicio público es absoluta, bien directamente (estableciéndose o no un órgano especial de administración) o bien mediante la creación de un ente instrumental (organismo autónomo local, entidad pública empresarial local y sociedad mercantil local, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad local o a un ente público de la misma).
- Gestión indirecta<sup>1269</sup>: lo característico de esta forma de gestión, es la utilización de la fórmula contractual. En este sentido, los entes públicos están plenamente capacitados para celebrar determinados contratos - contratos administrativos- mediante los cuales, encomiendan a una persona, natural o jurídica, la gestión de un servicio, la cual actuará en nombre propio y por su cuenta y riesgo. Los modos de gestión indirecta vienen recogidos en el art. 253 de la Ley de Contratos del Sector Público (anterior art. 156 del TRLCAP): concesión, gestión interesada, concierto y sociedad de economía mixta. En ningún caso se puede utilizar una de estas formas de gestión cuando la actividad implique ejercicio de autoridad inherente a los poderes públicos.

Por tanto, en este marco, los entes públicos locales tienen doble capacidad de actuar en régimen de Derecho público o de Derecho privado, pudiendo acudir en este último caso a la constitución de sociedades mercantiles.

Ahora bien, en nuestra legislación interna, encontramos otras referencias a las formas de prestación de servicios, como pasamos a ver a continuación.

---

de Estudios Políticos, Madrid. 1966.

<sup>1268</sup> El art. 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, ha sufrido diversas modificaciones, siendo la más sustancial la operada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, y recientemente por la Ley de Contratos del Sector Público. En su apartado 2 establece que «*los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o indirecta*» y enumera las distintas formas de prestación de los mismos.

<sup>1269</sup> MÁRQUEZ SILLERO, C.: “Las concesiones administrativas y las empresas concesionarias en el IVA y en TPO”; *Quincena Fiscal*, nº 8. 1996.

## **2.- Consideración en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.**

El principio de generalidad que caracteriza al Impuesto sobre Sociedades<sup>1270</sup>, supone que los entes públicos están sujetos al mencionado tributo, ya que todas las operaciones realizadas por las personas jurídicas (art. 7) lo están; por tanto, ostentan la condición de sujetos pasivos<sup>1271</sup> a efectos del impuesto. Ahora bien, en el articulado de la Ley se van a recoger una serie de exenciones y bonificaciones, que serán de aplicación a las actividades que realicen las Entidades locales. Así, cuando las actividades sean realizadas por los entes locales o sus organismos autónomos y entidades de Derecho público análogas a las del Estado, dichas actividades se encuentran exentas<sup>1272</sup>.

Por otro lado, para determinadas actividades desarrolladas por las sociedades íntegramente locales, la Ley (art. 34) va a regular una bonificación que asciende al 99 por ciento de la parte de la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de servicios públicos locales, en concreto los servicios que se recogen en el apartado 2 del art. 25<sup>1273</sup> y apartado 1, letras a), b) y c) del art. 36 de la LRBRL<sup>1274</sup>.

<sup>1270</sup> Actualmente regulado por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

<sup>1271</sup> El art. 4 del mencionado texto legal, recoge en su art. 4, al definir el hecho imponible, «*la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo*».

<sup>1272</sup> Así se recoge en el art. 9 del Texto Refundido de la Ley al hacer referencia a las exenciones totales, en su número 1, letras a) y b).

<sup>1273</sup> Y que son los siguientes:

- «a) Seguridad en lugares públicos.
- b) Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.
- c) Protección civil, prevención y extinción de incendios.
- d) Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de las vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales.
- e) Patrimonio histórico-artístico.
- f) Protección del medio ambiente.
- g) Abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores.
- h) Protección de la salubridad pública.
- i) Participación en la gestión de la atención primaria de la salud.
- j) Cementerios y servicios funerarios.
- k) Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social.
- l) Suministro de agua y alumbrado público; servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales.
- ll) Transporte público de viajeros.
- m) Actividades o instalaciones culturales y deportivas; ocupación del tiempo libre; turismo.
- n) Participar en la programación de la enseñanza y cooperar con la Administración educativa en la creación, construcción y sostenimiento de los centros docentes públicos, intervenir en sus órganos de gestión y participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria».

<sup>1274</sup> Donde se incluyen:

- «a) La coordinación de los servicios municipales entre sí para la garantía de la prestación integral y adecuada a que se refiere el apartado a) del número 2 del artículo 31.

Poniendo en relación la regulación recogida para el Impuesto sobre Sociedades y la legislación sobre el IVA, en cuanto a las formas de prestación de servicios, podemos destacar que mientras que los servicios prestados por la propia Entidad local y sus organismos autónomos están totalmente exentos en el Impuesto sobre Sociedades, sin que se requiera el cumplimiento de ningún otro tipo de requisito; existen una serie de condicionantes que sí se exigen en el IVA para que las actividades estén no sujetas o exentas; y en cuanto a las sociedades de capital íntegramente local, si bien a efectos de IVA están sujetas sin posibilidad de disfrute de algún tipo de bonificación específica, no ocurre así en el Impuesto sobre Sociedades, ya que aunque estas operaciones están sujetas, gozan de una bonificación del 99 por ciento, en relación a la prestación de determinados servicios, concretamente los que vienen calificados como locales.

Lo que sí tienen en común es que, cuando las actividades sean prestadas mediante formas de gestión indirecta, estarán sujetas tanto al IVA como al Impuesto sobre Sociedades, ya que el art. 34 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades recoge la no aplicación de la bonificación cuando las actividades se gestionen por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

### **3.- Régimen del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.**

El Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, al definir en su art. 20 el concepto de tasa, no hace referencia a que, para su exigencia, los servicios tengan que ser prestados en “régimen de Derecho público”, sino<sup>1275</sup> más adelante, en su letra B), como un matiz de concreción, al hacer referencia a la exigencia de las mismas respecto a determinadas prestaciones de servicio público o realización de una actividad administrativa, en las que por tanto, no cabe la elección entre tasa y precio público para la Corporación, debiendo siempre exigirse una tasa si se decide exigir una contraprestación pecuniaria por la realización de esa actividad. La naturaleza de la prestación, y por tanto el régimen jurídico que le resulta aplicable, no se ve modificado por la elección de la forma de gestión de la actuación administrativa a financiar, sino que, para ser calificada como tasa o precio público, habrá que estar a que se den las circunstancias que se exigían en la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995: que se trate de una prestación coactiva para el ciudadano, de solicitud o recepción obligatoria, indispensable

---

*b) La asistencia y la cooperación jurídica, económica y técnica a los Municipios, especialmente los de menor capacidad económica y de gestión.*

*c) La prestación de servicios públicos de carácter supramunicipal y, en su caso, supracomarcal».*

<sup>1275</sup> A este respecto, artículo de FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Las tasas locales por servicios y actividades tras la LGT”; *cit.*

para su vida personal o social, o prestarse en régimen de monopolio de hecho o de derecho. Esto supone que, una vez que se den estas condiciones, estaremos ante lo que el Tribunal Constitucional vino a definir como una prestación patrimonial de carácter público, por tanto sujeta al principio de reserva de ley, lo que constituye una garantía para el ciudadano.

#### **4.- Aplicación de la Ley General Tributaria: texto anterior y regulación actual.**

En la Ley General Tributaria de 1963 se recogía un concepto de tasa muy escueto: *«tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización de dominio público, la prestación de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo»*.

La actual Ley General Tributaria, al definir las tasas en su art. 2<sup>1276</sup>, hace referencia a que las actividades sean prestadas “en régimen de Derecho público” para, a continuación, recoger que: *«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»*. Por tanto, el régimen de Derecho público, lo único que limita es que la titularidad del servicio o actividad sea pública, es decir, entre dentro de las competencias del ente público, aunque en la gestión se utilice alguna de las formas de gestión indirecta admitidas por nuestro ordenamiento vigente; lo que se pretende es que determinadas actividades, por la naturaleza de las mismas, estén sujetas al principio de legalidad con independencia de la forma de gestión del servicio.

A este respecto hay que tener en cuenta que, algún autor<sup>1277</sup> defiende, con la actual Ley General Tributaria, la existencia tanto de tasas como de tarifas, por ejemplo como contraprestación por el servicio de distribución de agua, configurándose como tasas para los supuestos de gestión con medios jurídico-públicos, y como tarifas para la prestación con formas de gestión jurídico-privadas (directa como la sociedad mercantil de capital público, o indirecta como el concesionario). En todo caso, en la actualidad ya no existen dudas de que estamos ante auténticas tasas en las contraprestaciones por el servicio de distribución de agua, como vimos en el epígrafe específico.

---

<sup>1276</sup> Las mismas van a quedar configuradas como *«tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado»*.

<sup>1277</sup> En concreto VILLAR ROJAS, F. J.: *op. cit.*



## **C) FORMAS DE PRESTACIÓN DIRECTA DE SERVICIOS PÚBLICOS SEGÚN LA LEY REGULADORA DE BASES DE RÉGIMEN LOCAL.**

El art. 85 de la LRBRL, en su redacción originaria, recogía, en su apartado 3º, que la gestión directa adoptaría alguna de las siguientes formas: gestión por la propia Entidad local, organismo autónomo local y sociedad mercantil, cuyo capital social perteneciera íntegramente a la Entidad local. Con la redacción actual<sup>1278</sup>, la gestión directa se llevará a cabo por la propia Entidad local, organismo autónomo local, entidad pública empresarial local y sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública.

### ***1.- Gestión por la propia Entidad local.***

La gestión por la propia Entidad local, de acuerdo con el art. 67 del RSCL, puede llevarse a cabo sin órgano especial de administración, o con órgano especial de administración. Con esta forma de actuación, se daría uno de los requisitos que se exigen por la actual Ley del IVA para determinar la no sujeción al impuesto.

#### **a) Directa sin órgano especial.**

En esta forma de gestión, la Corporación local asumirá a su propio riesgo y ejercerá sin intermediarios y de modo exclusivo, todos los poderes de decisión y gestión, realizando el servicio mediante funcionarios de plantilla y personal laboral, que se retribuye de acuerdo con su propio presupuesto. A través de esta figura, deberán llevarse a cabo los servicios que impliquen ejercicio de autoridad (art. 69.1 del RSCL).

En la incidencia del IVA en esta forma de prestación de servicios, tenemos que diferenciar si los mismos se prestan en el ejercicio de una función pública o no. En el primer caso, si la contraprestación está fijada mediante una tasa, se aplicará el supuesto de no sujeción recogido en el art. 7.8 de la Ley del impuesto, cuyo estudio se realiza en un epígrafe específico.

Por el contrario, cuando se lleve a cabo el ejercicio de una actividad empresarial, la prestación, en principio, estará sujeta al impuesto. A lo largo del presente estudio, hemos desarrollado específicamente las prestaciones de servicios que más usualmente suelen prestarse por los entes locales. Aún así hemos de tener en cuenta una serie de precisiones.

Dentro de la forma de gestión sin órgano diferenciado de actividad se encontrarán tanto los supuestos en que la prestación de servicios se lleva a

---

<sup>1278</sup> Otorgada por la Disposición Final Primera de la LCSP, cuya entrada en vigor se ha producido a partir del 1 de mayo de 2008.

cabo por la Entidad local con sus propios medios personales y materiales, como aquellos supuestos en que, se utilicen alguno de los contratos que actualmente se relacionan en la Ley de Contratos del Sector Público, y que van a ser los contratos de obras, de suministro, de servicios y contratos de colaboración entre el sector público y el sector privado; aunque también cabe la prestación por la Entidad local en régimen de administración.

Con carácter preliminar hemos de tener en cuenta que, para calificar un contrato como de gestión directa o indirecta, dado que suele ser habitual que se recurra a la participación de empresarios privados para la prestación de servicios, deberá atenderse a los pactos o contratos existentes entre la Entidad local y el prestador material del servicio, de los que podrán deducirse dos supuestos diferentes:

- El ente local encomienda al prestador (contratista) la prestación del servicio, de manera que será el empresario el que lo preste en nombre propio y por su cuenta y riesgo, autorizándole incluso a la percepción de un ingreso municipal como contraprestación de sus servicios. En este caso, el contratista deberá facturar a los destinatarios del servicio el importe total de la contraprestación (tasa o precio) y repercutiendo el importe del IVA que en cada caso corresponda.
- El ente local realiza la prestación del servicio a los destinatarios finales mediante el cobro de una tasa o un precio público, pero la prestación material del mismo la efectúa una empresa contratista que actúa en nombre y por cuenta de la Entidad local, percibiendo de éste a cambio una determinada contraprestación. En este supuesto, el ente local deberá repercutir al usuario el importe de la tasa sin impuesto (si se trata de un servicio prestado por un ente público mediante contraprestación tributaria) o del precio público; por otra parte, el contratista deberá facturar a la entidad pública el importe de la contraprestación del servicio prestado, con repercusión del IVA correspondiente, que no podrá ser objeto de deducción por el referido ente público.

#### **b) Directa con órgano especial.**

La gestión directa con órgano especial es una manera de desconcentrar las funciones de la Entidad local pero sin que se cree una nueva persona jurídica, puesto que el órgano sigue dentro de la estructura burocrática de la Corporación local. En cuanto a las peculiaridades de este régimen, se regula en el RDLeg. 781/1986.

Tras la reforma operada por la Ley 57/2003, se debe admitir esta forma de gestión para la prestación de los servicios que impliquen el ejercicio de autoridad. De esta manera, no será aplicable la prohibición que se establecía

en los artículos 69.1 y 70 del RSCL<sup>1279</sup>. En cuanto a la repercusión del IVA, nos remitimos a lo expuesto en el apartado anterior.

## **2.- Gestión mediante organismos autónomos.**

En cuanto a la gestión mediante organismos autónomos, cuyo estudio realizamos en el epígrafe correspondiente al ámbito subjetivo de aplicación del impuesto, hemos de tener en cuenta que para determinar la aplicación del IVA, habrá de concluir si se lleva a cabo el ejercicio de una actividad empresarial, o por el contrario, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción del art. 7.8 de la Ley 37/1992.

Por ello, si a la vista del contenido de los Estatutos que rigen su actuación, su régimen jurídico aplicable, y las actividades que realizan los mismos, ordenan un conjunto de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de servicios en el mercado, estaríamos ante la realización de actividades que conforman el hecho imponible del IVA<sup>1280</sup>, aunque estas prestaciones se realicen al amparo de un convenio de colaboración<sup>1281</sup>. Como consecuencia de esta sujeción, estarán obligados a cumplir todas las obligaciones formales que se establecen para este impuesto. Ahora bien, una vez se haya llegado a la conclusión de que realizan una actividad sujeta, también hay que plantearse la posibilidad de que puedan aplicar alguna de las exenciones que, respecto a la prestación de servicios, se recoge en el art. 20 de la Ley 37/1992<sup>1282</sup>.

Por el contrario, si reciben una contraprestación de carácter tributario por las operaciones que realizan, dado que estaríamos ante una gestión directa, se produciría un supuesto de no sujeción.

Recientemente, la Dirección General de Tributos<sup>1283</sup>, ha acogido la

---

<sup>1279</sup> El artículo 69.1 del RSCL dice así: «Serán atendidos necesariamente por gestión directa sin órgano especial los servicios que impliquen ejercicio de autoridad». Por su parte, el art. 70 del RSCL recoge que: «Todos los servicios, salvo los indicados en el párrafo 1 del artículo anterior, podrán presentarse en régimen de gestión directa con órgano especial de administración».

<sup>1280</sup> En base a este argumento, la Dirección General de Tributos, en su Consulta de 27 de abril de 2004 (Nº 1505-04) determinó la sujeción al impuesto del Organismo Autónomo Municipal de Desarrollo Económico y Promoción de Córdoba dependiente del Ayuntamiento de Córdoba, cuyas funciones estaban constituidas por la prestación de servicios de asesoramiento, elaboración de proyectos de desarrollo económico, la participación en iniciativas de creación del suelo industrial o la gestión de jornadas y exposiciones.

<sup>1281</sup> Consulta de la DGT de 26 de abril de 2004 (Nº 1803-04), respecto a las operaciones realizadas por un organismo autónomo consistente en asistencia técnica, experimentación, investigación y desarrollo para otros órganos de la Administración pública.

<sup>1282</sup> A este respecto, en la Consulta de la DGT de 29 de junio de 1998 (Nº 1182-98) se recoge la aplicación de la exención del art. 20.Uno.14 a un organismo autónomo municipal.

<sup>1283</sup> Consulta de la DGT de 10 de abril de 2007 (Nº V0745-07), formulada por un organismo autónomo

jurisprudencia del Tribunal Supremo (cuya fundamentación veremos más adelante en referencia a las sociedades mercantiles) y ha considerado que las entidades íntegramente participadas por Ayuntamientos y dedicadas a la gestión de servicios propios del ente territorial, actúan como órganos técnico-jurídicos del mismo, cuando se cumplan determinadas condiciones. Y cuando esto suceda, los organismos autónomos se consideran un mero centro de gasto, por lo que la financiación que reciben del ente del que dependen, no puede calificarse como contraprestación de operaciones sujetas al impuesto. Las relaciones que se establecen entre ambos adolecen, en estos supuestos, del necesario requisito de ajeneidad que caracteriza la prestación de un servicio con carácter independiente. Por lo tanto, en estos supuestos, estaremos ante supuestos de no sujeción, cuando se den las siguientes circunstancias:

- Que sea un órgano autónomo íntegramente dependiente del ente local, quien en consecuencia, gobierna en todo momento su proceso de toma de decisiones.
- Que tenga por destinatario del servicio el ente público del que depende, aunque este a su vez preste los servicios a terceros, como puede ocurrir en el supuesto de los servicios de asesoramiento y asistencia técnica que las Diputaciones prestan a los Ayuntamientos<sup>1284</sup>.
- Que se trate de un servicio público.
- Que su financiación se lleve a cabo a través del producto de una tasa o de la correspondiente dotación presupuestaria.
- Que no haya riesgo alguno de distorsión significativa de la competencia. A estos efectos, se matiza que la actividad no puede estar incluida en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE, donde se recogen las actividades que, aún realizadas por organismos de Derecho público, están sujetas al impuesto.

Ahora bien, respecto de las prestaciones que realicen para terceros, bien particulares u otros entes públicos diferentes del ente del que dependen, sí estarán sujetas al impuesto, por concurrir en este caso la totalidad de los

---

dependiente de una Diputación Provincial que tiene atribuidas las funciones de inserción de anuncios en el Boletín Oficial de la Provincia. También en la Consulta de 14 de febrero de 2006 (Nº V0276-06), que aunque se refiere a una sociedad anónima, sus conclusiones se pueden aplicar al supuesto de que el servicio se prestara por un organismo autónomo.

<sup>1284</sup> Este es el supuesto planteado en la Consulta de 23 de octubre de 2007 (Nº V2226-07), respecto a un organismo autónomo dependiente de una Diputación que presta diversos servicios a determinados Ayuntamientos: relativos al mantenimiento y explotación de una aplicación informática que tiene por objeto la gestión de tributos municipales y la asistencia técnica para necesitan para implantar el nuevo sistema de gestión tributaria.

requisitos establecidos en el art. 4 de la Ley del impuesto (salvo que resulte de aplicación alguna de las exenciones establecidas legalmente); por lo que deberán cumplir las obligaciones formales que dimanen del mismo, y entre otras, la repercusión de la correspondiente cuota tributaria.

### **3.- Gestión por entidades públicas empresariales.**

En cuanto a la figura de las entidades públicas empresariales, como forma de gestión directa de los servicios locales, ha sido introducida en el ámbito local por la Ley 57/2003, y se regirá por lo dispuesto en los arts. 53 a 60 de la LOFAGE, con una serie de especialidades.

Se van a conceptualizar como organismos públicos aquellos a los que se encomienda la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación. Teniendo en cuenta, por tanto, el ámbito de actuación que respecto a estos y a los organismos autónomos recoge la LOFAGE, no resulta clara la delimitación de los respectivos ámbitos funcionales, habiéndose señalado<sup>1285</sup> que puede venir determinada por la exigencia de “ser susceptibles de contraprestación”, lo cual supone implícitamente una referencia al sistema de mercado y el régimen de concurrencia con otras empresas privadas del sector, y de ahí que estas entidades se rijan por el Derecho privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados para las mismas por la LOFAGE, en sus Estatutos y en la legislación presupuestaria.

En relación a las menciones que deben de contener los estatutos, nos remitimos a las especificaciones realizadas para los organismos autónomos, con la peculiaridad de que se deben recoger los órganos a los que se confiere el ejercicio de las potestades administrativas. En cuanto a su financiación, la doctrina mantiene que se puedan retribuir mediante tasas<sup>1286</sup>, por aplicación del art. 2.2 de la LGT.

En cuanto a la sujeción del impuesto por las actividades que realizan, debemos tener en cuenta que el art. 7.8 de la Ley 37/1992 excluye del ámbito de aplicación las actividades desarrolladas por sociedades mercantiles; por tanto se extiende a las entidades públicas empresariales la sujeción al impuesto por las actividades que se realicen<sup>1287</sup>.

---

<sup>1285</sup> LÓPEZ PELLICER, J. A.: “Reforma e innovación en la Ley 57/2003 respecto a la gestión de servicios locales. Especial referencia a la Entidad Pública Empresarial”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 19. 2004.

<sup>1286</sup> SANJUÁN ALBACETE, J.: *op. cit.*

<sup>1287</sup> Consulta de la DGT de 9 de marzo de 2004 (Nº 0565-04) respecto a la prestación del servicio de gestión de residuos sólidos y limpieza viaria.

#### **4.- Gestión mediante sociedades mercantiles.**

En el supuesto de gestión a través de sociedad mercantil, y de acuerdo con lo previsto en el art. 103.1 del RDLeg. 781/1986, debe de adoptarse una de las formas de sociedad mercantil de responsabilidad limitada. Tras la reforma operada en la Ley de Bases del Régimen Local, en virtud de la Ley 57/2003 de medidas para la modernización del gobierno local, se admite que el capital pueda pertenecer, tanto a la Entidad local, como a «*un ente público de la misma*», con lo que se produce una modificación respecto a la normativa que se venía aplicando hasta ese momento, ya que se venía exigiendo (arts. 89 a 94 del RSCL) que la Corporación fuera propietaria exclusiva del capital social. En la actualidad, para considerar que la realización de actividades de forma directa realizada por sociedades mercantiles, se exige únicamente que sea de “titularidad pública”.

Esta forma de prestación de los servicios, tiene una honda raigambre en el Derecho local español, así el art. 41 del RSCL admite la posibilidad de prestar servicios mediante gestión directa a través de un organismo exclusivamente dependiente de ella.

La creación de las sociedades mercantiles se enmarca dentro de la libertad de opción de las Entidades locales para la gestión de sus competencias, como vimos anteriormente. Dado que se admite la iniciativa del sector público para el ejercicio de actividades económicas en régimen de libre competencia; hemos de tener en cuenta que esta iniciativa debe responder al interés público que en cada caso y, de forma necesaria, debe concurrir, de acuerdo con el art. 103.1 de la Constitución española y el art. 6.1 de la LRBRL<sup>1288</sup>. La coexistencia de empresas públicas con fines empresariales y de empresas privadas, en el marco de una economía de mercado, -lo que se ha denominado sistema de economía mixta que consagra el art. 38 de la Constitución española-, exige que se garantice y salvaguarde la libre competencia, y para ello han de regir las mismas reglas para ambos sectores, público y privado; por lo cual, las empresas públicas que actúen en el mercado se han de someter a las mismas cargas sociales, fiscales y financieras y de toda índole que afectan a las privadas, y a sus mismos riesgos, sin poder gozar de privilegios de ningún tipo, ni poder prevalerse de ninguna forma de posición dominante. Este principio de libre competencia es fundamental en el ámbito de la Unión Europea.

Además, hay que destacar la peculiaridad de este tipo de sociedades<sup>1289</sup> ya

<sup>1288</sup> A este respecto, la St. del TS de 10 de octubre de 1989 recoge que, de acuerdo con el art. 31.2 de la Constitución española, la programación y ejecución debe responder a criterios de eficacia y economía, lo cual no es compatible con actuaciones empresariales públicas carentes de justificación.

<sup>1289</sup> Como se pone de manifiesto en la St. del TS de 10 de marzo de 2000, que enjuicia la adecuación a la Sexta Directiva comunitaria del art. 5, apartado 6º de la primitiva Ley del IVA, aunque sus observaciones pueden perfectamente referirse a la redacción vigente del art. 7 apartado 8º de la Ley 37/1992.

que, externamente, estas sociedades se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio, internamente, actúan casi como un órgano del ente público. Por una parte se crea y actúa con sometimiento a la legislación mercantil y al ordenamiento jurídico privado, y por otra, en su carácter de entidad perteneciente al Sector Público, está sujeta a los principios constitucionales (de legalidad, de eficacia, de eficiencia, de economía) y a las disposiciones y preceptos de índole administrativo que la exceptúan de aplicar ciertas normas de Derecho privado o que la obligan a observar otras propias del Sector Público, en materias tales como funcionamiento administrativo (Ley 7/1985, Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales), límite a los incrementos de retribuciones de personal (Ley de Presupuestos Generales del Estado), bienes y patrimonio (Reglamento de Bienes de las Entidades Locales), normativa presupuestaria (arts. 164 y 166 del TRLRHL), régimen contable (art. 200 y 204 del TRLRHL), rendición de cuentas (art. 201, 209 y 212 del TRLRHL), control financiero y de eficacia (arts. 220 y 222 del TRLRHL), control externo ejercido por el Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas (art. 136.1 de la Constitución española, arts. 1 y 4 de la Ley Orgánica 2/1982 y art. 223 del TRLRHL), contratación (teniendo en cuenta que la aplicación de la Ley de Contratos del Sector Público se producirá en mayor medida si tiene la cualidad de poder adjudicador o los contratos están sujetos a regulación armonizada), estabilidad presupuestaria (art. 2 del RDLeg. 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria) y seguimiento de los ingresos del Patrimonio municipal de suelo, cuando se les haya encomendado la gestión de mismo (obligación que se recoge, como ingresos afectados, en el art. 165.2 del TRLRHL, Reglas 46 y siguientes de la ICAL 2004 y las normas de la correspondiente legislación autonómica sobre el suelo). Por todo ello, este tipo de sociedades no pueden ignorar este doble régimen jurídico y han de someterse a ambos ordenamientos, público y privado, en las materias en que cada uno sea aplicable, o sea, sin dejar al margen el ordenamiento privado, pero también sin abandonar ni dejar de aplicar los preceptos de índole administrativa en las operaciones y actuaciones en que éstas son aplicables.

Teniendo en cuenta que, junto con las sociedades municipales, se puede llevar a cabo igualmente la creación de entidades públicas empresariales, se ha planteado si en virtud de la discrecionalidad organizativa de que gozan las Entidades locales, se puede optar libremente por un tipo organizativo u otro. A este respecto, algún autor<sup>1290</sup> ha señalado, que la discrecionalidad organizativa va a quedar condicionada en función de la naturaleza de la prestación que incide en su ámbito de actuación, que en la sociedad mercantil debería ser el mercantil o industrial, y el de la entidad pública empresarial, las actividades prestacionales o serviciales, y siempre que se actúe en un régimen de

---

<sup>1290</sup> LÓPEZ PELLICER, J. A.: *op. cit.*

competencia. Y todo ello sin olvidar que, a las empresas locales les está prohibida la realización de actividades que impliquen ejercicio de autoridad (novedad introducida por la Ley 57/2003)<sup>1291</sup> mientras que esta prevención no se recoge respecto a las entidades públicas empresariales.

Por tanto, una vez vista la posibilidad de prestación de servicios por sociedades mercantiles, habrá que estar al objeto social que se establezca en sus correspondientes estatutos, donde se recogen las funciones que pueden realizar<sup>1292</sup>, y que pueden ser los servicios obligatorios que deben llevar a cabo las Entidades locales (con los límites a que hicimos referencia anteriormente), admitiéndose la gestión simultánea de un servicio público y de actividades económicas privadas.

Pues bien, una vez que hemos visto que la prestación a través de una sociedad mercantil de capital íntegramente local, es una de las formas que nuestro ordenamiento conceptúa como prestación directa de servicios públicos; tenemos que ver las consecuencias a efectos de sujeción al IVA, tanto en la Ley 30/1985, como en la Ley 37/1992.

#### **a) Prestación directa de servicios según la Directiva 2006/112/CE.**

En primer lugar, y a efectos de la adecuación de nuestro ordenamiento a la Directiva 2006/112/CE, hemos de tener en cuenta<sup>1293</sup> que la expresión utilizada por el art. 13 en la mencionada Directiva –actividades u operaciones de municipios y los demás organismos de Derecho público–, para no considerarlos como sujetos pasivos, no implica que queden fuera las sociedades privadas municipales, y tampoco exige que tal prestación se halle sometida al Derecho público; pero ello no contradice el art. 7.8 de la Ley 37/1992, ya que corresponde a España, como Estado miembro de la Unión Europea, el regular, conforme a nuestro Derecho, las modalidades de prestación de los servicios públicos no sujetos al IVA, dada la extraordinaria ambigüedad del texto de dicha Directiva.

---

<sup>1291</sup> Recogiendo así lo que para las sociedades mercantiles estatales establecía la D.A. Duodécima de la LOFAGE.

<sup>1292</sup> La St. de 10 de octubre de 1989 del Tribunal Supremo respecto a una sociedad mercantil creada por el Ayuntamiento de Barcelona, recoge que la total indefinición de la actividades o negocios que debía realizar la sociedad conculcaba el principio de especialidad de las empresas públicas, que exige determinar con rigor y precisión el objeto de la empresa pública y la actividad o negocio que ella deba desarrollar, pues solo conociéndolos se podrá determinar objetivamente si su ejercicio conviene o no al interés público, es decir, si interesa al bien común que se cree y nazca una empresa pública que ejerza aquellas actividades empresariales o económicas.

<sup>1293</sup> Como se pone de manifiesto en la St. del TS de 10 de marzo de 2000.



**b) Prestación directa de servicios por sociedades locales a la luz del art. 5.6 de la Ley 30/1985.**

En el tenor literal del art. 5.6 de la Ley 30/1985, no se excluía de los supuestos de no sujeción el hecho de que las prestaciones se llevaran a cabo a través de sociedades mercantiles, solamente en el art. 8, apartado 9, del Reglamento 2028/1985, después de reproducir *ad pedem litterae* el art. 5, apartado 6 de la Ley mencionada, se añadió el siguiente párrafo: «*Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos Entes (se refiere a los entes territoriales) actúen por medio de empresa privada o empresa mixta o en general de empresas mercantiles*».

El Tribunal Supremo<sup>1294</sup>, en su Sentencia de 10 de marzo de 2000, recoge el argumento de que el art. 8, apartado 9, del Reglamento del IVA (del primer Reglamento sobre IVA) implica «*una extralimitación de este precepto reglamentario en relación con las normas legales invocadas sobre el IVA y sobre las técnicas de actuación de los entes locales*»; poniendo de manifiesto que, el apartado 9 del art. 8 del primer Reglamento del IVA, era contrario a Derecho, al no haber distinguido entre las sociedades mercantiles, pertenecientes íntegramente a las Entidades locales, que son una modalidad de la prestación directa de los servicios públicos, y las sociedades mercantiles, pertenecientes parcialmente a las Entidades locales, que el art. 85.4 letra e) (antes de la modificación de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local) incluía como una modalidad de la gestión indirecta, diferenciación que comportaba un régimen distinto de prestación de los servicios públicos directo o indirecto, y que el Reglamento trataba por igual. Por tanto, dicha Sentencia resuelve la cuestión planteada entendiendo que las actividades se prestaban “directamente”, interpretándolo conforme a su sentido jurídico y por tanto, con arreglo a lo establecido en el art. 85 de la LRBRL.

Refuerza este argumento el hecho de que, la posterior Ley 37/1992, vino a corregir la extralimitación que había realizado el Reglamento del IVA, y así, a través de un precepto con rango de Ley, recoge, en el apartado 8º del art. 7, que las entregas de bienes y prestación de servicios realizadas directamente por los entes públicos por medio de empresa pública, privada o mixta o, en general, de empresas mercantiles no se aplicará la no sujeción al impuesto.

La Audiencia Nacional<sup>1295</sup> interpreta la normativa comunitaria para afirmar la no aplicación de la no sujeción a los servicios prestados por sociedades mercantiles, puesto que tanto el art. 5.6 de la Ley 30/1985, como el art. 7.8 de la Ley 37/1992, recogen un supuesto de no sujeción de carácter subjetivo,

---

<sup>1294</sup> Doctrina reiterada en las Sts. de 23 y 24 de junio de 2003, respecto a la empresa Saneamientos de Córdoba, S.A.

<sup>1295</sup> En este sentido las Sts. de 16 de febrero de 1995 y 11 de octubre de 1996.

exigiendo la concurrencia de dos requisitos: prestación directa, entendiendo como tal una actuación sin intermediarios realizada por el propio ente público, y una actuación administrativa regida por las normas jurídico-públicas, requisito que no se da cuando la actividad se presta por una sociedad mercantil, ya que se interpone un sujeto de derecho con personalidad jurídica propia, aunque la totalidad de su capital social sea de titularidad municipal, ya que en todo caso su actuación se encuentra regida por la normativa propia de Derecho Mercantil.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, antes de la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2000, defendía la sujeción al impuesto de las prestaciones realizadas por sociedades mercantiles íntegramente participadas, durante el periodo de vigencia de la Ley 30/1985, basándose en los criterios de la jurisprudencia comunitaria<sup>1296</sup>, que exigía la personalidad de Derecho público y la realización directa de las actividades para poder disfrutar de la no sujeción<sup>1297</sup>. Una vez que se dictó la Sentencia de 10 de marzo de 2000 del Tribunal Supremo, y recogiendo la doctrina emanada de la misma, se decantó por aplicar la no sujeción<sup>1298</sup>.

En todo caso, hay que tener en cuenta que la consideración como sujetos pasivos o no de las sociedades mercantiles a efectos del impuesto, no solo va a tener consecuencias sobre los usuarios de los servicios, ya que si se consideraba la sujeción al impuesto vendrían obligados a soportar la repercusión del mismo; sino también sobre las propias sociedades mercantiles, ya que en caso de no considerarse sujetos pasivos a efectos de IVA, tendrán la condición de consumidores finales, sin tener por tanto derecho a la deducción del impuesto soportado, según establecía el art. 32.3 de la Ley 30/1985<sup>1299</sup>.

---

<sup>1296</sup> Sts. del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 11 de julio de 1985, Asunto 107/84, *Comisión contra la República Alemana*; de 26 de marzo de 1987, Asunto 235/85, 17 de octubre de 1989, Asuntos Acumulados 231/87 y 129/88; 15 de mayo de 1990, Asunto 4/89; y 25 julio de 1991, Asunto C-202/90.

<sup>1297</sup> El TEAC manifestó esta posición en sus Resoluciones de 2 de abril, 12 de mayo y 22 de julio de 1992, 7 de septiembre y 30 de noviembre de 1994, 11 de enero de 1996 y 8 de septiembre de 1998.

<sup>1298</sup> En este sentido, la Resolución del TEAC de 3 de julio de 2002 considera que la actividad realizada por una sociedad municipal, consistente en la gestión, inspección y recaudación de impuestos locales, no se encuentra sujeta durante los años de vigencia de la anterior Ley del impuesto, y por el contrario, sí se sujetan los servicios prestados tras la entrada en vigor de la actual Ley del IVA.

<sup>1299</sup> Así se pone de manifiesto en la Resolución del TEAC de 3 de julio de 2002 anteriormente mencionada. A favor de la consideración como actividades sujetas, la AN se refiere, en St. de 7 de julio de 2004, a la prestación de obras y reparaciones de calles y lugares públicos que presta una sociedad mercantil íntegramente local al Ayuntamiento de Marbella.

**c) Prestación directa de servicios por sociedades locales a la luz del art. 7.8 de la Ley 37/1992.**

Con la actual legislación de IVA, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por sociedades mercantiles, aunque sean municipales, quedan sujetas al impuesto, por dos motivos fundamentales.

En primer lugar, porque el art. 7.8 de la Ley 37/1992 recoge claramente la sujeción al impuesto cuando las actividades se lleven a cabo por empresas mercantiles, ya que se va a establecer, en su apartado 4º, que *«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»*. Como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 10 de marzo de 2000 *«ha sido necesario dictar un precepto con rango de ley que excluya del concepto de prestación por gestión directa, según nuestro Derecho Local, y a efectos puramente del IVA, la prestación de servicios públicos mediante sociedades privadas, pertenecientes íntegramente a los entes locales»*. Con ello, “nuestro Tribunal Supremo entiende que la nueva LIVA ha formulado un concepto propio de gestión directa, con efectos puramente tributarios, resultando excluidos del mismo los supuestos en que el servicio se presta a través de una sociedad mercantil de capital íntegramente municipal”<sup>1300</sup>.

En segundo lugar, porque en el art. 5 del texto citado se señala, al determinar la aplicación subjetiva del impuesto, entre los sujetos que se consideran empresarios o profesionales, en su letra b), a las sociedades mercantiles, *«en todo caso»*, es decir, sin excepción, a diferencia de lo que ocurría en la Ley 30/1985, que no las incluía específicamente en su art. 4 al definir a los empresarios y profesionales<sup>1301</sup>.

La razón de la no inclusión de las sociedades mercantiles en los supuestos de no sujeción, se encuentra en que las mismas actúan en régimen de Derecho privado, ya que las actividades de las entidades públicas solo quedan fuera del ámbito de la sujeción al impuesto, si dicha actividad se efectúa en el ámbito de un régimen jurídico propio de los organismos de Derecho público. Tal es el

---

<sup>1300</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La gestión de los servicios públicos municipales y el Impuesto sobre el Valor Añadido”; *cit.*

<sup>1301</sup> Este argumento llevó al TEAC, en su Resolución de 20 de mayo de 2000, a declarar la sujeción al impuesto de una sociedad anónima participada al 100 por ciento por un Ayuntamiento, y cuyo objeto social era la prestación de servicios diversos al propio ente local, sin percibir retribución directa sino únicamente transferencias corrientes. Si bien los servicios prestados por dicha entidad se realizaron sin contraprestación, el Tribunal determinó que los mismos estaban sujetos al impuesto, por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado Uno del art. 5 de la Ley 37/1992, según la cual, a efectos de lo dispuesto en dicha Ley, se reputarán empresarios o profesionales *«las sociedades mercantiles en todo caso»* y la letra a) del apartado Dos del art. 4 de la misma Ley, que considera realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, en todo caso, *«las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por sociedades mercantiles»*.

caso cuando el desarrollo de dicha actividad implica el ejercicio de prerrogativas de poder público<sup>1302</sup>.

Por tanto la exclusión del supuesto de no sujeción cuando el ente público actúe "por medio de" empresas mercantiles, debe entenderse hecho respecto de los casos en que las Entidades locales encomiendan a éstas la prestación del servicio al usuario, mediante concesión o cualquier otro título de actuación en nombre propio<sup>1303</sup>.

Como ha recogido la doctrina<sup>1304</sup>, la formulación explícita y clara del art. 7.8 de la Ley 37/1992 en cuanto determina la no aplicación de la no sujeción cuando los servicios se presten por una sociedad mercantil, no admite interpretaciones restrictivas que violenten su espíritu. No es posible, por tanto, argüir que en este caso el ente público no actúa por medio de una empresa pública sino directamente, o negando al ente su condición de empresa pública, porque frente a tales afirmaciones, se impone la realidad de unas prestaciones hechas por una persona jurídica sometida al Derecho privado, que desarrolla una actividad empresarial, lo cual ha servido al Tribunal Supremo para defender la no sujeción respecto a la Ley 30/1985, pero no con la Ley actual. La diferencia esencial entre los preceptos de la Ley de 1985 y los de la Ley de 1992, en cuanto a la excepción a la no sujeción, es la de exigir que las operaciones se gestionen por una empresa, pública o privada, al margen de que esté participada o no por una entidad territorial autonómica o municipal. La interpretación hecha por el Tribunal Supremo coincide con la realizada por la Dirección General de Tributos<sup>1305</sup>, en la que prevalece la realidad del hecho imponible (prestaciones realizadas por una empresa) frente a una exoneración de carácter subjetivo, como ocurriría si se declarase no sujetos a los entes públicos, aunque fuesen empresas. El IVA no admite exenciones subjetivas. Por otra parte, teniendo en cuenta la redacción del apartado al que nos estamos refiriendo en las dos Leyes reguladoras del IVA, es claro que el art. 7.8 de la Ley vigente no pretende identificar «Ente público» con «empresa pública», puesto que menciona separadamente a los dos, refiriéndose el primero desde el aspecto institucional y sujeto al Derecho que le es propio, es decir al Derecho público, mientras que en el segundo se pretende remarcar su condición empresarial, al homologar su tratamiento con el otorgado a las empresas mercantiles.

---

<sup>1302</sup> St. del TJCE de 14 de diciembre de 2000 que se pronuncia sobre el arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos por el Ayuntamiento de Oporto. Considera que dicha actividad se desarrolla en el ejercicio de sus funciones públicas, si se actúa en el ámbito de un régimen jurídico propio de los organismos de Derecho público, por implicar, a su vez, el ejercicio de prerrogativas del poder público.

<sup>1303</sup> Consulta de la DGT de 28 de julio de 1997 (Nº 1700-97).

<sup>1304</sup> Resolución del TEAC de 28 de julio de 2004 en relación a la prestación del servicio de saneamiento de las aguas residuales por una empresa pública por el que percibe una tasa.

<sup>1305</sup> Resoluciones de 23 de junio de 1999 y 16 de marzo de 2002.

Además, el carácter empresarial de la actividad no debe confundirse con la percepción de la tasa o canon que se cobre por ella a los usuarios, en la que la entidad puede desarrollar competencias de Derecho público<sup>1306</sup>. A estos efectos, hemos de tener en cuenta que la naturaleza jurídica de los ingresos percibidos no determina la naturaleza jurídica de quien los percibe, pudiendo encargar a la empresa prestadora de un servicio sujeto a IVA la recaudación de la tasa, en función de la Disposición Adicional Sexta del Reglamento del impuesto.

La sujeción al impuesto de los servicios prestados por sociedades mercantiles de capital íntegramente local, ha sido el criterio seguido por el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>1307</sup> pues «*la forma de gestión del servicio a través de una empresa de esta naturaleza es una elección del Ayuntamiento, ya que también es posible la gestión directa por la propia entidad local y por un organismo autónomo local, elección que comporta determinadas consecuencias fiscales, y sin que ello implique contradecir la Ley 7/1985 de Bases del Régimen Local*». Además, no resulta relevante a efectos de la no aplicación de la no sujeción, el hecho de que los servicios se presten a título gratuito a los usuarios del servicio<sup>1308</sup>, ya que la Ley 37/1992 asimila, y por tanto se declaran sujetas, las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito, a determinadas operaciones sin contraprestación, entre las que se encuentran las prestaciones de servicios realizadas a título gratuito (en virtud del art. 12.3 del mencionado texto legal).

Como excepción a esta postura, tenemos la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 1998, que declara la no sujeción de una actividad de prestación de servicios cuando el Ayuntamiento cobra por ella una tasa, con independencia de la existencia o no de concesionario o intermediario en la prestación; y *a sensu contrario*, la sujeción al gravamen cuando el ente público percibe una retribución no tributaria.

La Dirección General de Tributos se muestra favorable a la sujeción al impuesto respecto de los servicios prestados por sociedades íntegramente municipales<sup>1309</sup>, aun en el caso de que sea el Ayuntamiento, como propietario

---

<sup>1306</sup> Como se recoge en la Resolución del TEAC de 28 de julio de 2004, anteriormente mencionada, en relación a actividades de inspección, de intervención administrativa del sistema de saneamiento y sancionadoras que, por su carácter, no tienen la condición de operaciones sujetas al IVA, por lo que para establecer la base imponible correspondiente al citado impuesto y año, deben separarse y cuantificarse ambas funciones.

<sup>1307</sup> En concreto en las Resoluciones del TEAC del 7 de septiembre de 1994, 11 de enero de 1996, 8 de septiembre de 1998, 3 de julio de 2002 y 23 de junio de 2004.

<sup>1308</sup> Resolución del TEAC de 24 de mayo de 2000.

<sup>1309</sup> En este sentido Consulta de 7 de julio de 2003 (Nº 0928-03).

de las instalaciones, el que otorgue soporte formal a la cesión de las mismas<sup>1310</sup>.

**d) Consideración de las sociedades mercantiles íntegramente locales como órgano técnico-jurídico.**

A partir del año 2006 se ha producido un importante cambio de la doctrina que mantenía la Dirección General de Tributos sobre la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios que desarrollan los organismos autónomos y las sociedades mercantiles íntegramente participadas por los entes locales. En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>1311</sup> había emitido diversos pronunciamientos en el sentido de considerar que las entidades íntegramente participadas por Ayuntamientos y dedicadas a la gestión de servicios propios del ente territorial, no son sino órganos técnico-jurídicos de éste último. Si bien parte de la consideración de que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público. En especial, desde el punto de vista de su régimen económico-financiero, forman parte del Sector público y se hallan sometidas a determinadas disposiciones de la Ley General Presupuestaria, de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (actualmente Ley de Contratos del Sector Público) y quedan sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas. Como antecedente, tenemos que recordar que el actualmente derogado Texto articulado de la Ley especial para el Municipio de Barcelona, en su art. 3, apartado 1, disponía: «1. *Las Entidades municipales autónomas y las Sociedades municipales, excepto las de economía mixta, estarán consideradas como órganos técnico jurídicos de gestión del Ayuntamiento, les serán aplicables los beneficios reconocidos a éste por las Leyes, especialmente disfrutarán de las exenciones y bonificaciones fiscales, prestación de créditos y demás que correspondan a las Corporaciones municipales*», por lo que en dicho régimen ya se reflejaba la consideración interna de las sociedades municipales (participadas al 100 por ciento por el Ayuntamiento), como gestión directa de los servicios, o sea, como prestados por un órgano técnico-jurídico del mismo.

Ahora bien, dicha consideración además va a tener como consecuencia que, si se afirma el carácter de las entidades creadas como órganos técnico-jurídicos de los entes públicos de los que dependen, las transferencias y aportaciones que estos últimos destinen a la financiación de los segundos no pueden constituir contraprestación de operaciones sujetas al impuesto, siendo

---

<sup>1310</sup> Resolución de 27 de mayo de 1993, en el que se establece la sujeción de Mercamadrid, S.A. que presta servicios a los empresarios mayoristas adjudicatarios de puestos de venta.

<sup>1311</sup> Sentencias como la 25 de septiembre de 2002, 24 de junio de 2003, 23 de abril de 2004 ó 12 de junio de 2004.

su única finalidad la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas. Y ello es así porque no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídico-mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público. Esta consideración supone interpretar que la mención que se hace en el segundo párrafo del art. 7.8 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. Compartimos el planteamiento realizado por la Dirección General de Tributos, si bien denunciamos que este es uno más de los supuestos en que la doctrina administrativa está adecuando la práctica administrativa a la jurisprudencia comunitaria, sustituyendo la modificación legislativa que hubiera sido deseable.

Como mencionamos anteriormente, la Dirección General de Tributos ha fijado su doctrina en contestación a diversas Consultas que se le han efectuado<sup>1312</sup> diversas Entidades locales y sociedades mercantiles, exigiendo una serie de requisitos para que las operaciones no se consideren sujetas al impuesto, como son:

1. La creación de la sociedad se tiene que realizar al amparo de lo dispuesto por el art. 85.2 de la Ley 7/1985, como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público.
2. Su capital debe ser de propiedad íntegra del ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones.
3. Tiene que tener por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al ente local que los crea. Ahora bien, este requisito se matiza por el hecho de que no se excluye que se presten servicios para terceros, pero en cuyo caso estas operaciones sí se consideran sujetas al impuesto.

---

<sup>1312</sup> Podemos hacer referencia a las siguientes Consultas: de 14 de febrero de 2006 (Nº V0276-06), respecto a una sociedad anónima que lleva a cabo servicios de gestión, inspección y recaudación encardinadas en el ejercicio de la potestad tributaria que corresponde a un Ayuntamiento; Consulta de 18 de julio de 2006 (Nº V1534-06) sobre una sociedad anónima cuyo objeto social lo constituye la prestación del servicio de gestión recaudatoria correspondiente a los ingresos municipales dimanantes de sus propios tributos, multas y sanciones; Consulta de 31 de agosto de 2006 (Nº V1710-06), en relación a la sociedad que presta la limpieza de colegios públicos, dependencias municipales y gestión de la residencia de mayores del municipio; y Consulta de 25 de mayo de 2007 (Nº V1107-07), que se refiere a los servicios informáticos, mantenimiento del catastro inmobiliario, práctica de las notificaciones de los actos administrativos, regularización de desarrollos urbanísticos y actualización del casco histórico del municipio.

4. Su financiación se tiene que llevar 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.
5. No debe existir riesgo alguno de distorsión de la competencia. La exigencia de este requisito deviene directamente de la Directiva 2006/112/CE, en cuyo art. 13 se establece que las operaciones de los organismos públicos pueden quedar exentas de tributación al IVA, siempre y cuando dicha exención no suponga una distorsión en la competencia. Para la interpretación de este requisito, habrá que tener en cuenta la importancia relativa del volumen de operaciones desarrolladas por los empresarios o profesionales en relación con la provisión pública, ya que si esta última tiene carácter aislado o excepcional no debe concluirse que dicha distorsión es grave o, como precisa la Directiva mencionada, sea “significativa”.
6. La actividad desarrollada habrá de ser distinta de las contenidas en el art. 7.8 como correlato del Anexo I de la Directiva 2006/112/CE. Para cualquier de ellas, el legislador ha decidido su sujeción en todo caso en atención a su marcado carácter económico.

Ahora bien, por último, hemos de tener en cuenta que pese a las consideraciones efectuadas por la Dirección General de Tributos, sin embargo, esta postura no está siendo aceptada por la jurisprudencia. A estos efectos, existen diversos pronunciamientos de la Audiencia Nacional<sup>1313</sup>. En este escenario, lo que debería hacer una Entidad local que percibiera bienes o servicios de uno de sus entes dependientes, y que por darse los requisitos exigidos pudieran quedar exentos de tributación, es formular una consulta a la Dirección General de Tributos, cuya contestación tendrá carácter vinculante de acuerdo con el art. 89 de la LGT.

---

<sup>1313</sup> St. de 27 de febrero de 2007, respecto a las prestaciones efectuadas por una empresa, consistentes en tareas de tratamiento y eliminación de residuos, entidad perteneciente a una Entidad local y que debía cubrir el déficit de explotación por ser una actividad deficitaria por naturaleza. En dicha Sentencia se recoge que las operaciones no sujetas del art. 7.8 de la Ley 37/1992 son aquellas en las que el sector público actúa como sujeto pasivo, entregando o prestando él mismo los servicios, por lo que sí están sujetas aquellas operaciones en las que los entes públicos son en realidad los adquirentes de las prestaciones de servicios realizadas por empresas.



## **C) FORMAS DE PRESTACIÓN INDIRECTA DE SERVICIOS PÚBLICOS.**

### **1.- Introducción.**

El art. 85 de la LRBRL, en su redacción originaria, recogió en su apartado 4º, que la gestión indirecta podría adoptar alguna de las siguientes formas: concesión, gestión interesada, concierto, arrendamiento, y sociedad mercantil y cooperativas legalmente constituidas cuyo capital social solo parcialmente pertenezca a la Entidad local. Como se puso de manifiesto anteriormente, la modificación operada en la Ley de Bases del Régimen Local a través de la Ley 57/2003, ha supuesto que, a partir de este momento, la prestación indirecta de servicios públicos, solo se pueda llevar a cabo mediante las modalidades del contrato de gestión de servicios públicos que se regula en la legislación de contratos<sup>1314</sup>, como vimos anteriormente, en el art. 253 de la Ley de Contratos del Sector Público: concesión, gestión interesada, concierto y sociedad de economía mixta.

En la normativa sobre contratación, el art. 251 de la Ley de Contratos del Sector Público recoge que la Administración podrá gestionar indirectamente, mediante contrato, los servicios de su competencia, siempre que sean susceptibles de explotación por empresarios particulares. En ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos.

Estos contratos de gestión de servicios públicos se diferencian de los contratos de concesión de obra pública porque predomina el servicio que se presta sobre los bienes materiales que sirven de soporte al mismo. Además, hemos de tener en cuenta que se han producido diversos pronunciamientos de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa<sup>1315</sup>, al objeto de las diferencias que existen entre los contratos de gestión de servicios públicos y los contratos de suministros, y que se van a basar fundamentalmente en que, mientras que en estos la finalidad es atender a la necesidad de la Administración, en aquellos es la prestación de un servicio a los ciudadanos.

---

<sup>1314</sup> Tras la modificación operada por la Disposición Final Primera de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público.

<sup>1315</sup> Informe de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de 17 de mayo de 1991.

## **2.- Concesión administrativa.**

### **a) La concesión administrativa como modalidad gestora en la prestación de servicios públicos.**

El art. 253 la Ley de Contratos del Sector Público recoge la concesión, como forma de gestión a través de la cual se transfiere a una empresa privada, persona física o jurídica, la gestión de un servicio público, asumiendo ésta el riesgo económico de la actividad concedida. Asimismo, el Reglamento de Servicios, en su art. 114.1 recoge la posibilidad de que los servicios de competencia de las Entidades locales se presten mediante concesión administrativa, salvo en los supuestos en que esté ordenada la gestión directa.

En esta forma de gestión, la Administración permanece siendo la titular del servicio y encomienda su explotación a una empresa que corre con los riesgos económicos de la empresa, es decir, actúa en nombre propio y por su cuenta y riesgo. Por tanto, se produce una escisión entre titularidad y explotación del servicio. La primera recae siempre en el ente público concedente, de la segunda se hace cargo el concesionario<sup>1316</sup>.

La transferencia del servicio va siempre acompañada de la delegación de determinados poderes de policía, así como de la potestad de gestionar y recaudar las tarifas pagadas por los usuarios, que suele ser la principal fuente de ingresos del concesionario. Los actos dictados por el concesionario, en el ámbito de las potestades delegadas, son recurribles ante la Administración concedente (art. 184 del Reglamento del TRLCAP)<sup>1317</sup>. La Administración puede otorgar la concesión del servicio simplemente, o también la ejecución de las instalaciones soporte material del servicio público.

Según el párrafo 2 del art. 114 del RSCL, la concesión podrá comprender tanto la construcción de una obra o instalación y la subsiguiente gestión del servicio a que estuvieren afectas, o el mero ejercicio del servicio público cuando no requiera obras o instalaciones permanentes o estuvieren ya establecidas. A lo largo del presente apartado estudiaremos la segunda de estas opciones, dejando para otro epígrafe el estudio del contrato de concesión de obra pública. Además, hemos de poner de manifiesto que estos contratos son diferentes de los que corresponden a la explotación de cafeterías y

---

<sup>1316</sup> Este doble carácter ha sido destacado por la jurisprudencia; así el Tribunal Supremo, en su St. de 21 de febrero de 1969, destaca que la concesión administrativa «... implica sustancialmente una transferencia de facultades de la Administración a un particular, pero tal transferencia es por naturaleza limitada, el servicio público sigue siendo tal y referible, por consiguiente, a la Administración, que mantiene en él facultades de imperio, por lo que tal concesión implica un doble carácter: es a la vez, un derecho que su titular puede ejercitar en su propio interés particular, y una función que se le confía para realizar una obra o prestar un servicio de interés general».

<sup>1317</sup> Texto que podemos seguir considerando aplicable en tanto no se lleva a cabo el desarrollo reglamentario que prevé la Disposición Final Undécima de la Ley de Contratos del Sector Público.

comedores, a los que nos hemos referido anteriormente.

Además, antes de entrar en el análisis de la aplicación del IVA, hemos de tener en cuenta que estamos ante una gestión indirecta de un servicio, por lo que no se englobarían dentro de esta figura los servicios prestados a través de una sociedad mercantil de capital de titularidad municipal, que se configura como una modalidad de gestión directa del servicio, tal y como proclama el art. 85 de la LRBRL y la adjudicación a la misma de tal servicio no puede equiparse con una concesión, como afirma el Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de noviembre de 2003.

Por otro lado también hemos de destacar que si bien normalmente la retribución del concesionario vendrá determinada por la percepción de las tarifas por los usuarios, nada obsta a tal calificación que se determine el pago a través de un precio anual a abonar por el Ayuntamiento<sup>1318</sup>.

Las concesiones administrativas representan diversos aspectos en cuanto a la sujeción al IVA, ya que deben ser objeto de estudio la sujeción al impuesto del otorgamiento de la concesión administrativa, la sujeción al IVA de las contraprestaciones que las empresas reciben de los usuarios por la prestación del servicio y la sujeción de los cánones a satisfacer por la Administración o a favor de la misma.

## **b) Sujeción al IVA de las contraprestaciones recibidas de los usuarios.**

### **1. Naturaleza de la contraprestación exigida por la prestación del servicio.**

Existe una controversia sobre la naturaleza de la contraprestación económica que los vecinos deben abonar por la prestación de servicios en régimen de concesión administrativa, cuando el gestor es un sujeto que actúa conforme a normas de Derecho privado, ya que se ha venido planteando si dicha contraprestación debe de ser calificada como tasa, tarifa o precio privado.

Podemos distinguir dos posturas al respecto<sup>1319</sup>: la que califica dicha contraprestación como tasa y la que la califica en función de la prestación del servicio, de forma que si se opta por prestación indirecta, su naturaleza es la de un precio privado.

En cuanto a la primera, se va a defender que la contraprestación del usuario tiene que tener, por esencia, naturaleza jurídico-pública, por tanto debe ser configurada dicha contraprestación como un tributo, en concreto, como una

---

<sup>1318</sup> GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *op. cit.*

<sup>1319</sup> BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A.: *op. cit.*

tasa. A favor de esta tesis, se cita el art. 155 del RSCL, que si bien recoge la existencia tanto de tasas como de precios –como son calificadas las tarifas cuando el servicio se preste con arreglo a las formas de Derecho privado- sin embargo añade que, cualquiera que fuere la forma de prestación, tendrán carácter de tasa las tarifas correspondientes a servicios monopolizados y a los que fueran de recepción obligatoria<sup>1320</sup>, poniendo por tanto el acento en la nota de coactividad, que veremos más adelante y que se plasma en la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/95.

Para la otra postura, la contraprestación del usuario, cuando se presta por entidades sometidas a Derecho privado, deriva del contrato suscrito para poder acceder al servicio, considerándose que estamos ante relaciones privadas<sup>1321</sup>, por lo que la tarifa es un ingreso propio de la entidad prestadora con el que la misma equilibra financieramente la gestión indirecta del servicio<sup>1322</sup>. Para esta corriente, la tarifa no guarda relación con los tributos, sino que es un precio privado, formado según las reglas libres del mercado, aunque la Administración pública, al ostentar la titularidad del servicio público, se reserva el poder de aprobar y modificar las tarifas que han de satisfacer los usuarios, siendo esta potestad tarifaria distinta de la potestad tributaria<sup>1323</sup>. Y esta doctrina resulta igualmente de aplicación cuando la gestión de un servicio público se encomiende a una empresa mixta, por tanto participada por un Ayuntamiento, en cuanto la responsabilidad de la Entidad local se limitará a lo que expresamente conste en la escritura de constitución (art. 105 del RDLeg. 781/1986).

La jurisprudencia vino manteniendo esta distinción en cuanto a la calificación de la contraprestación en función de la forma de prestación del servicio. En concreto, para el servicio domiciliario de agua potable, son

<sup>1320</sup> A favor de esta tesis, GARCÍA DE ENTERRIA y ALBI, citados por A. BALLESTEROS FERNÁNDEZ; *op. cit.* y el TS en sus Sts. de 3 de mayo de 1996 y 26 de junio de 1996.

<sup>1321</sup> En este sentido encontramos la contestación recogida por *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 6. 1995 que cita a GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La actividad industrial y mercantil de los Municipios”; *Revista de Administración Pública*, nº 17. 1995, donde se recoge (pág. 9) que las relaciones entre el concesionario y los usuarios privados “son consideradas inequívocamente como relaciones privadas, sometidas al Derecho común y a la jurisdicción de los Tribunales ordinarios”. Como argumento de apoyo a esta opinión se cita el art. 2.2 de la Ley de Contratos del Estado, que va a excluir del ámbito del contrato administrativo «*las relaciones jurídicas de prestación reglamentaria, entendiéndose por tales aquellos negocios que, bajo la forma de cualquier tipo contractual, se celebren entre la Administración y los particulares como consecuencia de la prestación de un servicio público que los administrados tienen la facultad de utilizar mediante el abono de una tarifa o tasa de aplicación general a personas indeterminadas*».

<sup>1322</sup> Así se recoge en la St. del TS de 27 de septiembre de 1997. También hay que destacar la St. del TS de 17 de marzo de 1979, en cuanto indica que «*la concesión supone transferir los riesgos de la explotación al concesionario, que percibe de los usuarios las tarifas autorizadas, las cuales constituyen ingresos suyos*».

<sup>1323</sup> En este sentido, la St. del TS de 29 de enero de 1998.

significativas las Sentencias del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 1970<sup>1324</sup>, 1 de marzo de 1980, 10 de mayo de 1988, 16 de junio de 1997 y 12 de febrero de 1998. En concreto, en esta última, se va a recoger como “tasas y tarifas de Derecho público” exclusivamente, aquellas que estén establecidas como pago de un servicio prestado directamente por la propia Administración; por el contrario, cuando el servicio sea prestado por una sociedad de carácter mercantil, estableciéndose entre ella y sus abonados una relación jurídico-privada a través del contrato de suministro, la contraprestación no puede ser calificada de tasa o tarifa de Derecho público. Por tanto, distinguiríamos el supuesto en que el gestor se limita a prestar un servicio encomendado por el ente local, que a su vez le abona un precio o contraprestación por ese trabajo, siendo la Administración local la encargada de cobrar las correspondientes tasas o precios públicos de los vecinos, del supuesto de gestión por una empresa cuya remuneración se produce directamente de los usuarios, en cuyo caso estaríamos ante un precio privado.

Ahora bien, estas diferentes posturas deben ser objeto de una revisión a la luz de la definición que de tasa se recoge en la actual Ley General Tributaria, así como la interpretación del concepto de tasa, que se recoge en la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/95, donde la fundamentación se hace en base a conceptos tales como libertad real y efectiva o monopolio de hecho<sup>1325</sup>, citándose por la doctrina que, a partir del pronunciamiento del Tribunal Constitucional “desaparece absolutamente la relevancia de la forma a través de la cuál realice el «poder público» la actividad o preste el servicio”. La característica de la coactividad no tiene que producirse obligatoriamente como

---

<sup>1324</sup> En la cual se recoge el siguiente argumento: «Dentro de la actividad económica propia de la competencia de las Corporaciones Locales se hace preciso distinguir y puntualizar dos categorías bien diferenciadas, a saber, de una parte la actividad tributaria o administración de todos los ingresos o medios que nutren con carácter general a la Hacienda municipal, y, de otro lado, la correspondiente a la prestación de servicios v suministros de carácter social para atender las necesidades determinadas por las exigencias de la comunidad de vecinos, estando esta segunda clase de actividad municipal constituida fundamentalmente por el abastecimiento de agua, alumbrado público, mercados, transportes y, en general, por todos los fines asignados a la competencia municipal y que la LRL señala, consignando entre ellos el abastecimiento de aguas entre los servicios que pueden ser municipalizados con monopolio, cuyos servicios municipales aunque en su esencia sean económicos, o sea tengan un contenido económico, pero no pueden confundirse con la actividad tributaria de los municipios por ser dos conceptos diferentes uno el precio de los servicios y otro el de las tasas fiscales, aquéllos; es decir, las tarifas, se forman teniendo en cuenta determinadas exigencias financieras, como son los gastos de explotación del servicio, de conservación y de renovación de la instalación y los intereses y amortización del capital admitiendo por tanto los beneficios, este beneficio de las municipalizaciones de servicios no permite identificar las tarifas con las exacciones municipales o con las tasas por prestación de servicios aunque en otros aspectos la Ley, considere las tarifas como medios económicos de la Administración municipal, pero sin que por ello sea lícito confundirlos e identificarlos con aquéllas... infringiéndose de todo lo expuesto que siendo el servicio de aguas un servicio normalmente municipalizado en régimen de monopolio el importe del suministro de agua a domicilio no es una tasa fiscal sino el precio de ese servicio...». Este argumento se recoge en la Sentencia del TS de 26 de julio de 1994.

<sup>1325</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Las tasas locales por servicios y actividades tras la nueva LGT”; *cit.* (pág. 20) y RAMALLO MASSANET, J.: “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 90. 1996.

consecuencia de un “acto de autoridad”, o la existencia de una situación monopolística o la prestación de un servicio imprescindible para la vida privada o social del solicitante.

Por tanto, siempre que se produzca alguno de estos supuestos, la contraprestación que se exija no puede quedar al margen de las exigencias del principio constitucional de legalidad<sup>1326</sup>, aunque se satisfaga a un determinado sujeto pasivo que adopta una personalidad jurídica privada independiente, bien gestionando el servicio público de forma directa (sociedad mercantil local de capital de titularidad local) o indirecta (utilizando alguno de los modos mencionados en el art. 253 de la LCSP). El alcance de la aplicación del principio de legalidad se concreta por el Tribunal Constitucional, como veremos más adelante.

El elemento determinante, como se recoge en la Sentencia mencionada, es «*la libertad o la espontaneidad exigida en la realización del hecho imponible y en la decisión de obligarse debe ser real y efectiva*» y sin que se altere este elemento porque la Administración siga detentando ciertas facultades en la prestación del servicio<sup>1327</sup>. Y se añade<sup>1328</sup> que “no parece nada justificable que la naturaleza de la prestación, o lo que es lo mismo, el régimen jurídico que le resulta aplicable, cambie radicalmente en función de la forma de gestión de la actuación administrativa a financiar... La fundamentación de la citada

<sup>1326</sup> En la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 185/1995, de 14 de diciembre se recoge lo siguiente: «*Como hemos declarado en múltiples resoluciones, el principio de legalidad en materia tributaria responde en su esencia a la vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, de garantizar que las prestaciones que los particulares satisfacen a los Entes públicos sean previamente consentidas por sus representantes; la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 19/1987). En el Estado social y democrático de derecho la reserva cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del poder ejecutivo, continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes. Por ello mismo, cuando la obligación que lleva aparejada el pago de la prestación es asumida libre y voluntariamente por el ciudadano, la intervención de sus representantes resulta innecesaria, puesto que la garantía de la autoimposición y, en definitiva, de su libertad patrimonial y personal queda plenamente satisfecha. La imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla es, pues, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley; por ello, bien puede concluirse que la coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público*».

<sup>1327</sup> Así se recoge en la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 185/1995, de 14 de diciembre: «*En estas circunstancias, el hecho de que los entes públicos tengan una posición determinante en la configuración del contenido o las condiciones de la obligación e incluso el hecho de que esos entes se reserven determinadas potestades exorbitantes en caso de incumplimiento de la obligación --como son ciertas facultades derivadas de la ejecutoriedad y la autotutela--, tiene un relieve secundario en orden a determinar el grado de coactividad de las prestaciones pecuniarias, dado que ha sido el particular el que ha decidido libremente obligarse, sabiendo de antemano que los entes públicos de quienes ha requerido la actividad, los bienes o los servicios gozaban de esas prerrogativas*».

<sup>1328</sup> Seguimos en este punto a FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Las tasas locales...”; *cit.* (pág. 27).

Sentencia (en referencia a la Sentencia 185/1995 del Tribunal Constitucional) parte de la perspectiva del destinatario del servicio o actividad, del sujeto pasivo que ha de pagar la tasa por tanto, prescindiendo del sujeto activo prestador de dicho servicio o actividad y de la forma de gestión del mismo que utilice...”

Este debate sigue planteándose con la configuración que del concepto de tasa realiza la Ley General Tributaria, dado que el art. 2.2 define las tasas como: «*tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular el obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presenten o realicen por el sector privado*». Y el párrafo segundo del mismo art. 2.2.a) de la LGT añade que «*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*».

Esta exigencia de realización en régimen de Derecho público, en el ámbito estatal, ya se recogió en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, aunque no se exige como requisito para su imposición en el ámbito local<sup>1329</sup>. Este elemento supone una diferencia entre el concepto de tasa local y tasa estatal, ya que mientras que el art. 2 de la LGT exige que la realización de la actividad se preste en régimen de Derecho público, en el art. 20 del TRLRHL, dicha exigencia sólo aparece en segundo término y cuando estemos ante una prestación patrimonial de carácter público, por darse los requisitos que se mencionan en el citado artículo<sup>1330</sup>.

En cuanto a la interpretación de este precepto, se destacan principalmente dos corrientes.

La primera, en la que destaca Tomás-Ramón Fernández<sup>1331</sup>, entiende que la nueva Ley General Tributaria ha modificado el ámbito reservado a la tasa que se recoge en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dado que la misma resulta de aplicación a todas las Administraciones

---

<sup>1329</sup> Siguiendo a M. J. FERNÁNDEZ PAVÉS “Las tasas locales...”; *cit* (pág. 12) dicha exigencia no se recogía en la redacción original del art. 20.1 de la LRHL, y con la modificación operada en el mismo por el art. 66 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, estableciéndose que en todo caso tendrían la consideración de tasa las prestaciones patrimoniales que se establecieran, según la letra B) «*por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera...*».

<sup>1330</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Las tasas locales...”; *cit.* (pág. 25).

<sup>1331</sup> FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: *op. cit.*

públicas (art. 1) y además es una ley posterior, ya que la redacción del art. 20 del TRLRHL es anterior a la Ley General Tributaria, dado que mientras que ésta entró en vigor el 1 de julio de 2004, el Texto Refundido de la LRHL lo hizo el 10 de marzo de 2004. La modificación operada significa que el ámbito reservado a la tasa se extiende a todos los servicios públicos de recepción obligatoria, cualquiera que sea la forma de gestión, directa o indirecta, de los mismos. Además se van a recoger otras consecuencias, ya que si las tarifas de servicios como el abastecimiento de agua se conceptúan como tasas, no puede considerarse procedente la aplicación de la normativa reguladora de los precios, ni la intervención en el procedimiento correspondiente de las Comisiones de Precios.

Una posición distinta<sup>1332</sup> defiende que no se ha producido ninguna modificación en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, por el carácter especial de ésta respecto a la Ley General Tributaria. Por tanto aclara, la existencia tanto de tasas como de tarifas, como se puede producir en la contraprestación por el servicio de distribución de agua, configurándose como tasas para los supuestos de gestión con medios jurídico-públicos, tarifas para la prestación con formas de gestión jurídico-privadas – directa como la sociedad mercantil de capital público, o indirecta como el concesionario-.

Rubio de Urquía<sup>1333</sup> defiende que una contraprestación tendrá la naturaleza de tasa cuando se den los requisitos recogidos en el art. 20.1 del TRLRHL<sup>1334</sup>, en cuyo caso, la prestación patrimonial que establezca la Entidad local por la prestación del servicio o la realización de la actividad tendrá, en todo caso, la naturaleza de tasa. En caso contrario, cuando no concorra ninguna de dichas circunstancias, la prestación patrimonial que establezca la Entidad local tendrá la naturaleza de precio público, aunque también existe la posibilidad de que se exija una tasa<sup>1335</sup>.

<sup>1332</sup> En concreto VILLAR ROJAS, F. J.: *op. cit.*

<sup>1333</sup> RUBIO DE URQUÍA, J. A.: “Servicios municipales gestionados en régimen de concesión administrativa: ¿tasa o precio público?”; *Tributos Locales*, nº 62. 2006.

<sup>1334</sup> «En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por...la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente».

<sup>1335</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Las tasas locales...”; *cit.* (pág. 13).



La doctrina señala<sup>1336</sup> que hay que destacar, de la definición contenida en el art. 2 de la LGT, la exigencia de la titularidad pública, por lo que debe quedar excluida la actuación por un particular, al carecer de atribución legal alguna. Y que el pronunciamiento jurisdiccional del Tribunal Constitucional se ha visto recogido en la Ley General Tributaria, ya que la naturaleza jurídica -pública o privada- del prestador del servicio no desvirtúa la naturaleza de la prestación correspondiente. Ahora lo determinante en el establecimiento de las tarifas no es la aplicación o no de la Ley de Tasas y Precios Públicos, sino si las mismas responden a una actuación del ente público ante la que el particular no sea libre<sup>1337</sup>.

En relación al art. 2.2.a) de la nueva Ley General Tributaria, Rubio de Urquía recoge que dicho precepto se limita a aclarar qué debe entenderse por un servicio o actividad realizado en régimen de Derecho público. Y en todo caso hay que tener presente que siempre que estemos ante una prestación patrimonial que deba tener naturaleza de tasa, dicha naturaleza no queda alterada por el hecho de no realizarse directamente por el ente local. Rubio de Urquía concluye que “el medio que se utilice para la gestión del servicio o actividad no determina, por sí solo, la naturaleza de la prestación patrimonial que establezca la Entidad local”, por lo que si una determinada contraprestación tiene la naturaleza de tasa, dicho carácter no se pierde porque el servicio correspondiente se preste a través de una concesión administrativa.

Concretamente, respecto al servicio domiciliario de agua potable, la doctrina señala<sup>1338</sup> que, tras la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1995, el suministro de agua constituye un caso paradigmático de inequívoca ubicación en el ámbito de la tasa. Además, desde la promulgación de la Ley 25/1998, la extinta Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, en varias Consultas formuladas por Ayuntamientos y por concesionarios de servicios, consideró inequívocamente la contraprestación percibida por la prestación del servicio como una tasa. La exigencia legal de que el servicio público se prestase en “*régimen de Derecho público*” ha sido malinterpretado para negar la naturaleza de tasa y situarlo como una tarifa. La doctrina a la que seguimos recoge que tras la publicación de la nueva Ley

---

<sup>1336</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Las tasas locales...”; *cit.* (pág. 28).

<sup>1337</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Las tasas locales...”; *cit.* (pág. 30) señala además, que con este planteamiento indirectamente, el pronunciamiento jurisdiccional está imponiendo un cierto límite fáctico a la privatización en la prestación de los servicios públicos, por la vía del principio de legalidad; “no tanto porque impida por sí mismo dicho proceso, sino más bien por su debido respeto en la creación, fijación y regulación esencial de las prestaciones pecuniarias, impuestas en muchos casos, que ha de satisfacerse al prestador del servicio, por muy supuestamente privado que sea”.

<sup>1338</sup> RUBIO DE URQUÍA, J. A.: “A vuelta con las tasas y el servicio de suministro de agua”; *Tributos Locales*, nº 51. 2005 que reproduce el artículo recogido en el nº 46 de 2004 de dicha Revista, con el mismo título.

General Tributaria, no existen dudas de que las contraprestaciones exigidas por la prestación del servicio de suministro de agua son tasas. Lo que se recoge en la mención del art. 2.2 de la LGT es que siempre se entiende la actuación en régimen de Derecho público cuando se utilicen cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público, entre las que se encuentra la concesión.

Consultada la Dirección General de Tributos sobre la naturaleza de esta contraprestación tras la publicación de la Ley General Tributaria, ha manifestado que no se ha producido ninguna modificación respecto a la doctrina que venía manteniendo desde 1998, y en consecuencia estamos ante una tasa. Pero dicha afirmación ha sido criticada por Rubio de Urquía, ya que sí se ha producido una modificación, pues la conclusión que se venía manteniendo ha quedado incorporada expresamente en una norma de rango legal.

En este sentido, es interesante tener en cuenta la doctrina mantenida por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 102/2005, de 20 de abril, en relación a una cuestión de inconstitucionalidad promovida por el Tribunal Supremo respecto a los apartados 1 y 2 del art. 70 de la Ley 27/1992, en su redacción original<sup>1339</sup> que calificaba a las tarifas portuarias como precios privados. El Tribunal Constitucional, tras establecer las características de las prestaciones patrimoniales de carácter público, concluye que<sup>1340</sup> las “tarifas” por servicios portuarios, con independencia de la calificación formal que les otorgue la ley «*constituyen prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria*», Además se considera<sup>1341</sup> que son prestaciones patrimoniales de carácter público en cuanto que se trata de actividades realizadas en régimen de monopolio, pues los particulares se ven obligados a optar entre no recibirlos o constituir necesariamente la obligación de pago de la prestación, que responden al ejercicio de funciones públicas por la Administración y en cuanto que implican el uso del dominio público portuario.

En relación a las tarifas que se establecían, el Tribunal Constitucional recoge que «*y son tributos, con independencia de que los denominados servicios portuarios sean prestados por la Autoridad Portuaria de forma directa o indirecta, tal y como se desprende, en la actualidad, del párrafo segundo del art. 2.2. a) de la Ley 58/2003...*». Tal es así que la Ley 48/2003, de 26 de

---

<sup>1339</sup> Ya que esta Ley fue objeto de modificación por la Ley 62/1997, cuyos apartados 1 y 2 del art. 70 se declararon inconstitucionales por la Sentencia del Tribunal Constitucional 121/2005 de 10 de mayo. En todo caso esos artículos con anterioridad ya habían sido derogados, en virtud de la Ley 48/2003, de 26 de noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios en los puertos de interés general, que pretendió «*adaptar las tarifas portuarias a la doctrina que se deriva de la STC 185/1995...* ».

<sup>1340</sup> Fundamento Jurídico Sexto.

<sup>1341</sup> Fundamento Jurídico Quinto.

noviembre, de régimen económico y de prestación de servicios en los puertos de interés general, califica a dichas tarifas como “tasas”<sup>1342</sup>.

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Constitucional 102/2005, de 20 de abril de 2005 destaca<sup>1343</sup> que, de acuerdo con la doctrina recogida en anteriores Sentencias, el principio de «*reserva de ley en materia tributaria exige que la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo debe llevarse a cabo mediante ley...*», admitiéndose la «*colaboración del reglamento siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley, y siempre que tal colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad...*». Además se destaca la especial flexibilidad de la reserva de ley tributaria cuando se trata de las tasas, ya que la «*...colaboración del reglamento con la ley puede ser especialmente intensa en el supuesto de las contraprestaciones que, como las tasas, son fruto de la prestación de un servicio o actividad administrativa...*». Ahora bien, el apartado 2 del art. 70 de la Ley 27/1992 establecía la potestad del Ministerio de Obras Públicas y Transportes (hoy Fomento) de establecer los límites máximos y mínimos de las tarifas por los servicios portuarios. El Tribunal Constitucional afirma que, si bien el principio de reserva de ley no significa que la ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía, sí que tiene que contener los criterios para la fijación de la misma, lo que no ocurre en el artículo mencionado<sup>1344</sup>.

## **2. Sujeción a tenor de la normativa recogida en la Ley 37/1992.**

El art. 7.8 de la Ley 37/1992 exige, para aplicar el supuesto de no sujeción, que las entregas de bienes y prestaciones de servicios sean realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Ahora bien, no se aplicará este supuesto cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. Además, el mencionado artículo recoge un listado con una serie de actividades por cuya realización siempre se devengará el impuesto, como ocurre con una de las actividades en las que más frecuentemente se suele utilizar la concesión como forma de prestación de servicios, cual es la distribución de agua.

Por tanto, de acuerdo con el art. 7.8 de la actual Ley del IVA, no parecen ser de aplicación los supuestos de no sujeción establecidos cuando la actividad

---

<sup>1342</sup> Fundamento Jurídico Sexto.

<sup>1343</sup> En su Fundamento Jurídico Tercero.

<sup>1344</sup> Fundamento Jurídico Séptimo.

se lleve a cabo mediante una sociedad mercantil, ya que los mismos se refieren a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por entes de Derecho público. Por ello, todo servicio público prestado mediante concesión ha de quedar incluido en el ámbito objetivo del IVA, sin perjuicio de que, cuando se trate de actividades u operaciones mencionadas en el art. 20 de la Ley, tales servicios pueden quedar exentos del impuesto.

De todo lo cual podemos deducir que la naturaleza de la contraprestación es independiente y carece de efectos en cuanto a delimitar la sujeción o no al IVA, ya que lo que cuenta es el carácter de la modalidad gestora. Esta contraprestación que reciben los concesionarios puede instrumentarse mediante el pago por los usuarios de los servicios, por subvenciones entregadas por las Entidades locales o por una combinación de ambas y al encontrarnos ante una actividad empresarial, las tasas abonadas por los usuarios beneficiarios pasan a ser consideradas contraprestaciones que percibe la empresa mercantil concesionaria por los servicios prestados, sin que por ello pierdan su naturaleza tributaria respecto del ente público titular del servicio transferido.

Por tanto, el hecho de que una empresa concesionaria perciba como contraprestación por sus servicios el importe de una tasa, no desvirtúa ni el carácter empresarial de su actividad, ni su sujeción al IVA<sup>1345</sup>. La sujeción opera aunque la contraprestación que reciben los concesionarios se haya instrumentado mediante el cobro de las tasas abonadas por los usuarios beneficiarios<sup>1346</sup>, sin que por ello pierdan su naturaleza tributaria respecto del ente público titular del servicio transferido. Y si la contraprestación se determina en base a una subvención que recibe de la Entidad local, esta formará parte de la base imponible<sup>1347</sup> a efectos de IVA.

### **c) No sujeción al IVA del otorgamiento de la concesión.**

De acuerdo con el art. 7.9 de la actual Ley del IVA, no están sujetas al impuesto las concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos<sup>1348</sup>. Por tanto, las concesiones administrativas otorgadas por los entes públicos a las empresas mercantiles concesionarias no quedan

---

<sup>1345</sup> MÁRQUEZ SILLERO, C.: *op. cit.*

<sup>1346</sup> Es el supuesto de las tasas cobradas por la prestación del servicio de regulación del aparcamiento – Consulta de la DGT de 17 de febrero de 2004-.

<sup>1347</sup> Consulta de la DGT de 9 de enero de 1996.

<sup>1348</sup> En la redacción actual del precepto operada por la Ley 50/1998.

sujetas al IVA<sup>1349</sup>, procediendo su tributación por el ITPyAJD, y ello con independencia de que el concesionario ostente o no la condición de empresario o profesional<sup>1350</sup>. A estos efectos, el Texto Refundido de la Ley reguladora del ITPyAJD sujeta a este impuesto las concesiones administrativas de servicios públicos, la concesión de cualquier otra forma de gestión indirecta del servicio público, la gestión interesada, el concierto o la sociedad de economía mixta. Lo que se somete a este último impuesto es la concesión en cuanto supone un desplazamiento patrimonial<sup>1351</sup>, que es la materia imponible gravada. Por tanto, no se exigirá el ITPyAJD cuando se trate de “actos” o “negocios” que no sean sustancialmente concesiones, aunque hayan sido denominados así por la Administración concedente. Tampoco lo estarán aquellas concesiones en que no se produzca desplazamiento patrimonial, en cuanto transferencia de facultades de la Administración, sino simple asunción de riesgo por el concesionario (concesiones de obras públicas). Ahora bien, igualmente, han de tratarse como concesiones aquellos actos y contratos que sin recibir tal denominación (ejemplo autorización) impliquen una transferencia al particular de facultades originariamente públicas. Por tanto, resulta de aplicación en todos estos supuestos el principio de irrelevancia de las denominaciones utilizadas por las partes, aunque existan pronunciamientos de la Dirección General de Tributos que recogen que para que puedan resultar de aplicación los supuestos de no sujeción del art. 7.9 de la Ley 37/1992, las operaciones se tienen que instrumentar jurídicamente como una concesión administrativa, ya que en el caso de que se trate de un arrendamiento de bien a cambio de una contraprestación de carácter no tributario, estaríamos ante una operación sujeta al impuesto<sup>1352</sup>.

A estos efectos, hemos de recordar que el art. 2 del Texto Refundido del ITPyAJD recoge el principio de calificación (recogido en el art. 13 de la actual LGT respecto a todo el ordenamiento tributario), en virtud del cual los actos y contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son. Por tanto, tributarán a efectos del ITPyAJD todos aquellos actos en virtud de los cuales se produzca una transferencia a particulares de facultades originariamente públicas, mientras que no lo estarán aquellos actos en los que no se produzca

---

<sup>1349</sup> A este respecto existen numerosos pronunciamientos de la doctrina administrativa: Consulta de la DGT de 20 de febrero de 2002 (Nº 0281-02), en referencia a la concesión de la explotación de un camping municipal y Consulta de la DGT de 11 de febrero de 2004 (Nº 0258-04). Igualmente la Resolución del TEAC de 14 de enero de 1999, respecto a la adjudicación de un puesto en un mercado municipal.

<sup>1350</sup> Sin embargo, en la transmisión ulterior de la concesión administrativa, se delimita el impuesto atendiendo a la condición jurídico-fiscal del transmitente, de modo que siendo empresario o profesional el mismo, la transmisión quedará sujeta al IVA.

<sup>1351</sup> GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *op. cit.*

<sup>1352</sup> Así, en la Consulta de la DGT de 29 de enero de 1998 (Nº 0120-98) se declara sujeto y no exento del IVA el arrendamiento del servicio de un bar de un Centro Recreativo efectuado por un Ayuntamiento a título oneroso.

dicha transferencia, aunque formalmente se les otorgue la denominación de “concesión”. Ahora bien, sí va a quedar sujeta al IVA la ampliación posterior del contenido del derecho concesional que implique para su titular un incremento patrimonial, así como la transmisión onerosa de dicho derecho<sup>1353</sup>.

De acuerdo con el Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD, constituye uno de los hechos impositivos del impuesto, las concesiones administrativas (art. 7.1.b) siendo el sujeto pasivo obligado al pago el concesionario (art. 8 letra h). En cuanto a la base imponible y de acuerdo con el art. 10.1, estará constituida por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda.

### **1. Determinación de la base imponible a efectos del ITPyAJD: regla general.**

El art. 13 en sus apartados 3 y 4 señala una serie de reglas para determinar la base imponible en las concesiones y en los actos o negocios administrativos asimilados a ellas y sujetos también al impuesto en base al apartado 2 de dicho artículo. Existen por tanto una norma general y unas normas especiales cuya aplicación depende, según los casos, de la naturaleza de las obligaciones impuestas al concesionario o de la naturaleza de la concesión.

En cuanto a la regla general, la base imponible para la determinación del derecho originado por la concesión se fijará en atención a las obligaciones impuestas al concesionario de la siguiente forma:

- Si la Administración señalase una cantidad total en concepto de precio o canon que deba satisfacer el concesionario, por el importe de dicha cantidad.
- Si la Administración señala un canon, precio, participación o beneficio mínimo que deba satisfacer el concesionario periódicamente, se diferencian dos supuestos distintos en función de la duración de la concesión:
  - a) Si la duración no es superior a un año se tiene en cuenta la suma total de las prestaciones periódicas.
  - b) Si la duración es superior a un año, se capitalizará al 10 % la cantidad anual que satisfaga el concesionario, aunque se ha discutido la forma de realizar dicha capitalización<sup>1354</sup>.

<sup>1353</sup> Consulta de la DGT de 18 de septiembre de 2002 (Nº 1353-02).

<sup>1354</sup> En la Consulta de la DGT de 19 de junio de 2003 (Nº 0844-03) se recogen dos opciones: aplicar un criterio financiero, que atiende al número de años de la concesión y de los pagos, capitalizando las cantidades con interés compuesto. Otra opción sería la utilización de una fórmula financiera aplicando interés simple, dado que la Administración tributaria utiliza este criterio para las liquidaciones que practica, por la prohibición general de calcular intereses sobre el propio interés, salvo pacto expreso en

Cuando haya que capitalizar una cantidad anual que fuese variable, como consecuencia de la aplicación de cláusulas de revisión de precios que tomen como referencia índices objetivos de evolución, se capitalizará la cantidad correspondiente al primer año. Si por el contrario, la variación dependiera de otras circunstancias, cuya razón matemática se conozca en el momento del otorgamiento de la concesión, la cantidad a capitalizar será la media anual de las que el concesionario deba satisfacer durante la vida de la concesión.

Con el anterior Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas, también se computaba el valor del fondo de reversión que el concesionario estaba obligado a constituir cuando debiera revertir a la Administración bienes determinados. Ahora bien, con el actual Plan General de Contabilidad, podemos plantearnos si se computará la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se imputa a la cuenta 143. Para su estimación, y de acuerdo con la norma de valoración nº 15, se tendrá en cuenta el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar/transferir la obligación.

## **2. Reglas especiales.**

Las normas especiales –art. 13.4 del Texto Refundido de Ley ITPyAJD- se aplicarán en aquellos casos en que, por la naturaleza de la concesión, no se pueda determinar la base con arreglo a las reglas vistas anteriormente. La aplicación de dichas normas consiste en:

- Se aplicará al valor de los activos fijos afectos a la explotación, uso o aprovechamiento de que se trate, un porcentaje del 2% por cada año de duración de la concesión, con el máximo del 10 % y sin que el máximo pueda exceder del valor de los activos. A falta de esta valoración, se tomará la señalada por la respectiva Administración pública.
- A falta de determinación por las valoraciones anteriores, se tomará el valor declarado por los interesados, sin perjuicio del derecho de la Administración para proceder a su comprobación por los medios del art. 57 de la LGT.

---

contrario. Ahora bien, en esta ocasión, la Dirección General de Tributos estima que no debe tenerse en cuenta el elemento temporal, y que la base imponible se obtiene dividiendo la cantidad anual por el porcentaje del 10 %.

### 3. Tipo impositivo.

El art. 13 del Texto Refundido del ITPyAJD<sup>1355</sup> recoge que las concesiones administrativas tributarán con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado un tipo de gravamen específico, las concesiones administrativas tributarán como constitución de derechos, al tipo de gravamen establecido en el art. 11 a) del Texto Refundido del ITPyAJD para los bienes muebles o semovientes, cualesquiera que sean su naturaleza, duración y los bienes sobre los que recaigan. El art. 11 a) del texto refundido mencionado fija el tipo en el 4 por 100, si se trata de la transmisión de bienes muebles y semovientes, así como la constitución y cesión de derechos reales sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía<sup>1356</sup>.

Será competente y se atribuirá el rendimiento a la Comunidad Autónoma donde se presten los servicios. Cuando las concesiones superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, el rendimiento corresponderá a todas aquellas a cuyo territorio se extienda la concesión.

### 4. Devengo.

Su devengo es instantáneo, y se producirá el día en que se realice el acto o contrato gravado -art. 24.1.a) del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD-. Es decir, el devengo coincide con la fecha de formalización del documento administrativo y no con la elevación del mismo a escritura pública<sup>1357</sup>, y ello aunque posteriormente no se disfrute o no se desarrollen plenamente por parte del concesionario las facultades contenidas en la misma<sup>1358</sup>.

---

<sup>1355</sup> En la redacción dada por la Ley 21/2001, de 27 de diciembre.

<sup>1356</sup> Ahora bien, la doctrina, GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *op. cit.* (pág. 193) ha criticado esta regulación, en base a que resulta dudoso que el Estado pueda dictar estas disposiciones con vocación supletoria, al no ser el derecho supletorio un título competencial autónomo, como ha afirmado el Tribunal Constitucional en su St. 147/1991, de 4 de julio.

<sup>1357</sup> Resolución del TEAC de 23 de marzo de 2000.

<sup>1358</sup> Si bien en estos supuestos se podría plantear la posibilidad de devolución del impuesto, prevista en el art. 57.1 del Texto Refundido del ITPyAJD para los casos en que se declare o reconozca, por resolución judicial o administrativa firme, haber tenido lugar la nulidad, rescisión o resolución del acto concesional.



## **5. Obligado al pago.**

Según el art. 8 del Texto Refundido del ITPyAJD, está obligado al pago del impuesto a título de contribuyente en la concesión administrativa, el concesionario, cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario.

## **6. Actos y negocios jurídicos equiparados.**

En virtud de lo establecido en el art. 13.2 del Texto Refundido de la Ley del ITPyAJD se equiparan a las concesiones administrativas los actos y negocios administrativos, cualesquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial a favor de los particulares.

### **d) Sujeción al IVA de los cánones a satisfacer a la Administración.**

Es doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos que el pago de cánones previstos en los pliegos de algunas concesiones como obligación del concesionario, para satisfacer a la Administración, no está sujeto al IVA<sup>1359</sup>, siempre que se trate de la gestión de servicios públicos<sup>1360</sup>.

Ahora bien, esta doctrina no resulta de aplicación a los contratos para la explotación de los servicios de cafetería y comedor en edificios públicos, que son calificados como contratos administrativos especiales y el pago de los cánones correspondientes sí está sujeto a IVA<sup>1361</sup> (su estudio se ha visto en otro epígrafe del presente trabajo).

Sin embargo, encontramos pronunciamientos contrapuestos a esta doctrina; así el Tribunal Económico-Administrativo Central, se ha manifestado sobre la no sujeción al IVA de las contraprestaciones exigidas por la

---

<sup>1359</sup> En este sentido, Consulta de la DGT de 17 de febrero de 2004 (Nº 0305-04).

<sup>1360</sup> La Dirección General de Tributos, en Consulta de 23 de octubre de 1998 (Nº 1688-98) determina la no sujeción al IVA y sí al ITPyAJD, respecto al pago de una empresa a otra de un canon inicial en la fase de ejecución y cánones anuales a satisfacer durante todos los años de la concesión.

<sup>1361</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 24 de enero de 2007 (Nº 0182-07) donde se analiza la adjudicación de la gestión del servicio público de residencia para la tercera edad. En dicha Consulta, se menciona el Informe de fecha 13 de diciembre de 2006 de la Secretaría de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa del Ministerio de Hacienda, donde se recoge que «conforme a su denominación y contenido el contrato para la explotación de una residencia para la tercera edad es un típico contrato de gestión de servicio público, sin que pueda equiparse a los contratos para la explotación de los servicios de cafetería y comedor en edificios públicos que esta Junta viene calificando como contratos administrativos especiales...».

constitución de las concesiones administrativas, no así de las cantidades que posteriormente se abonen, las cuales considera que sí están sujetas al impuesto<sup>1362</sup>.

#### **e) Sujeción al IVA de los cánones a satisfacer por la Administración.**

Los cánones que se pueden establecer en el contrato concesional que debe satisfacer la Administración, se considera que están sujetos al impuesto, en cuanto que supone la contraprestación de una operación sujeta a IVA.

La fundamentación de tal sujeción la encontramos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1363</sup> al recoger que el concepto de prestación de servicios realizados a título oneroso en el sentido del art. 2 nº 1 de la Sexta Directiva, supone la necesidad de la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.

Dichos cánones pueden comprender distintos conceptos, como puede ser en concepto de amortización e intereses de las inversiones que debe realizar el concesionario<sup>1364</sup>, o los cánones de explotación.

#### **f) Sujeción al IVA de las reversiones de bienes.**

Cuando en el otorgamiento de la concesión se incluya la obligación de revertir determinados bienes, resulta de aplicación la letra c) del art. 13.3 del Texto Refundido del ITPyAJD en virtud del cual se computa el valor neto contable de los bienes en el momento de la reversión (calculado de acuerdo con las tablas de amortización previstas en el Impuesto sobre Sociedades en el porcentaje medio resultante de las mismas) más los gastos previstos para la reversión<sup>1365</sup>.

Ahora bien, ha habido distintos pronunciamientos sobre lo que se debía de integrar en el fondo de reversión<sup>1366</sup>, en tanto la anterior redacción del art. 13.3

---

<sup>1362</sup> Resolución del TEAC de 14 de enero de 1999, en relación a la adjudicación de puestos en un mercado local, a través de concesión administrativa, y en aplicación de la Ley 30/1985.

<sup>1363</sup> La St. de 12 de septiembre de 2000, Asuntos C-358/97.

<sup>1364</sup> Consulta de la DGT de 28 de abril de 2006 (Nº V0833-06), aunque los intereses por aplazamiento en el pago del precio no se incluirán en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o a la prestación de los servicios.

<sup>1365</sup> Se tendrá en cuenta siempre que sea el concesionario el obligado a llevar a cabo la reversión, en cuyo caso deberá ir dotando el fondo de reversión. No se aplicará, por el contrario, en el caso de las concesiones otorgadas para la construcción y explotación de aparcamientos subterráneos de uso exclusivo de residentes, cuando sean precisamente éstos los que tengan la obligación de llevar a cabo la citada reversión –Resolución del TEAC de 27 de enero de 1999–.

<sup>1366</sup> En dicho R.D. se define como la «reconstitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión».

letra c) del Texto Refundido del ITPyAJD remitía para su cálculo al R.D. 1643/1990 o norma que lo sustituyera, y el Tribunal Económico-Administrativo Central vino a defender que debía dotarse el mismo, como mínimo, hasta el coste de ejecución de las obras necesarias para la explotación de la concesión<sup>1367</sup>. Pero un sector jurisprudencial consideraba<sup>1368</sup> que además debía computarse el precio de adquisición de los activos, más las mejoras y adiciones y las revalorizaciones admitidas contablemente, disminuido por las amortizaciones acumuladas y por las actualizaciones de las mismas, en su caso. Sin embargo, no estamos de acuerdo con esta interpretación, ya que la finalidad del fondo de reversión era paliar la pérdida que sufre el concesionario en cuanto los periodos de amortización son diferentes de la duración de la concesión.

En todo caso, con la modificación operada en el art. 13.3 letra c) del Texto Refundido del ITPyAJD por la Ley 62/2003, se omite la referencia al fondo de reversión aunque la magnitud que se determina es idéntica al mismo, en tanto hace referencia al valor neto contable a la fecha de la reversión, estimado según el porcentaje medio resultante de las tablas de amortización del Impuesto sobre Sociedades (tablas que se recogen en el Reglamento de dicho impuesto, aprobado por R.D. 1777/2004, de 30 de julio) más los gastos de reversión previstos, lo que excluye, de modo tajante, la posibilidad de identificar o incluir en el fondo de reversión el valor nuevo de las obras o instalaciones.

#### **g) Sujeción al IVA de otros gastos generados por la concesión administrativa.**

Entre las obligaciones que se pueden establecer entre la Administración y el concesionario, además del pago de cánones, se pueden establecer otras. Este sería el supuesto en que el concesionario venga obligado a satisfacer a la Administración los gastos de consumo de energía que correspondan a la concesión administrativa<sup>1369</sup>.

También podemos recoger el supuesto de que el Ayuntamiento soporte unos gastos como consecuencia de la titularidad de las instalaciones que

---

<sup>1367</sup> Resolución de 27 de enero de 1999.

<sup>1368</sup> St. del TSJ de Galicia de 26 de junio de 2005.

<sup>1369</sup> Este es el supuesto que se recoge en la Consulta de la DGT de 8 de mayo de 2006 (Nº V0867-06), en el que, por no haber cambiado la titularidad del contrato de suministro de energía eléctrica, el Ayuntamiento satisface dichos gastos correspondientes a la concesión administrativa, y posteriormente lo repercute al concesionario. En todo caso, dado que el art. 92 de la Ley 37/1992 determina como requisito necesario para el nacimiento y ejercicio del derecho a deducir que las cuotas de IVA hayan sido soportadas por repercusión directa por el empresario, el concesionario no podrá deducir las cuotas que se le hubiese repercutido al Ayuntamiento.

traslada parcialmente a la sociedad adjudicataria<sup>1370</sup>, donde no nos encontraremos ante operaciones sujetas, ya que no lo está la cesión de estas instalaciones, dado que el cobro de estas cantidades se produce como consecuencia de las condiciones impuestas al adjudicatario para el disfrute de la concesión, y como ésta no está sujeta al impuesto, tampoco lo estará el pago de estas cantidades.

#### **h) Sujeción al IVA del rescate de concesiones.**

En cuanto a la posible sujeción al impuesto de las indemnizaciones percibidas en los supuestos de rescate de concesiones, la doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>1371</sup> mantiene que el rescate anticipado de una concesión administrativa por el ente público concedente no constituye por sí mismo una operación sujeta al IVA, y la cantidad recibida en concepto de indemnización por la concesionaria, no tiene el carácter de contraprestación de las prestaciones de servicios realizadas por aquélla en la gestión del servicio público objeto de la concesión<sup>1372</sup>.

### **3.- Gestión interesada.**

Esta segunda modalidad de gestión indirecta se caracteriza en el ámbito local por no estar regulada en el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (aunque sí estaba prevista de forma expresa en la inicial redacción del art. 85 de la LRBRL), lo que ha contribuido a que su utilización sea mucho menos frecuente que, por ejemplo, la concesión o las sociedades mercantiles de economía mixta.

Actualmente, se define en el art. 253 letra b) de la LCSP, como aquella forma de gestión en que la Administración y el empresario participarán en los resultados de la explotación del servicio en la proporción que se establezca en el contrato. En esta forma gestora, de igual manera que en la sociedad de economía mixta<sup>1373</sup>, el riesgo de la explotación se comparte entre la Administración y el gestor interesado, a diferencia de lo que ocurre con la concesión y el concierto, en que el riesgo es para el contratista.

---

<sup>1370</sup> Consulta de la DGT de 5 de junio de 2006 (Nº V1045-06).

<sup>1371</sup> Consulta de 26 de marzo de 1999 (Nº 0425-99) en relación al rescate de 50 plazas de garaje de una concesión otorgada para la gestión de un aparcamiento de vehículos.

<sup>1372</sup> Tener en cuenta a este respecto que el artículo 78.Tres.1 de la Ley 37/1992 establece que no se incluirán en la base imponible «*las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto*».

<sup>1373</sup> La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 de enero de 2003 habla en ambos casos de «cogestión».

En cuanto a la regulación de la gestión interesada, no tiene una normativa específica en la Ley de Contratos del Sector Público (sólo se le nombra una vez en el art. 253 mencionado), por lo que se le aplicarán las generales del contrato de gestión de servicios públicos.

Los pliegos de cláusulas administrativas particulares serán los que establezcan la regulación pormenorizada de los derechos y obligaciones de cada una de las partes, en especial, deberán fijar el porcentaje de participación del gestor en los beneficios de la explotación, un ingreso mínimo en favor de cualquiera de las partes asociadas, a abonar por la otra parte, cuando el resultado de la explotación no alcance a cubrir un determinado importe de beneficios<sup>1374</sup>, siendo frecuente que se garantice un umbral mínimo.

En relación a la repercusión del impuesto a los usuarios, en principio estarán sujetos al IVA, aunque estarán exentos si a la actividad se le puede aplicar alguna de las exenciones recogidas en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992<sup>1375</sup>. El canon que el contratista recibirá del Ayuntamiento estará sujeto al IVA, por tratarse de una prestación de servicios; en cuanto a la cuenta de liquidación que se presente al Ayuntamiento, si en virtud de los pactos suscritos los beneficios o pérdidas deben correr a cargo del Ayuntamiento, no se considera una operación sujeta al impuesto.

#### **4.- Concierto.**

Es la forma de gestión indirecta de servicios públicos de la competencia de las Entidades locales, por cuya virtud, previo contrato administrativo adjudicado observando las prescripciones legales, se utilizan las prestaciones análogas que vienen realizando las personas físicas o jurídicas, sin que ello genere la creación de una nueva persona jurídica entre las mismas. Para la utilización de esta forma de gestión, deberá justificarse por la Corporación la imposibilidad de instalar el servicio por su cuenta, o el mayor ahorro de esa forma de prestación sin pérdida de eficacia para el público (art. 144.2 del RSCL).

Respecto a los servicios que se pueden prestar mediante esta forma de gestión, se plantearon problemas interpretativos derivados de la normativa aplicable, en cuanto a la posibilidad de prestar servicios públicos no económicos o benéficos (como permite el art. 43.2 del RSCL), ya que el art. 155.1 del TRLCAP exigía que se tratara de servicios que tuvieran un contenido económico que los hiciera susceptibles de explotación por empresarios particulares. Sin embargo, este requisito de necesidad del contenido

---

<sup>1374</sup> Así se recoge en el art. 180 del Reglamento General del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas.

<sup>1375</sup> Consulta de la DGT de 14 de agosto de 2003 (Nº 1104-03), respecto a la prestación de servicios en una piscina municipal por una unión temporal de empresas mediante una gestión interesada.

económico no se menciona ya en el art. 251 de la LCSP<sup>1376</sup>.

El art. 146 del RSCL contempla que el abono de la prestación se fijará en un tanto alzado inalterable, ya sea de carácter conjunto para la totalidad del servicio, o por unidades a precio fijo<sup>1377</sup>.

En cuanto a la repercusión del impuesto sobre la contraprestación percibida de los usuarios, la Dirección General de Tributos recoge que habrá que estar a los pactos existentes entre el Ayuntamiento y el prestador material del servicio, al objeto de comprobar si se trata de una prestación “directa” del servicio, y por tanto no sujeta a IVA, cuando la contraprestación fijada sea una tasa; este será el supuesto en que el servicio se preste a cuenta del Ayuntamiento, abonándose a la empresa la correspondiente contraprestación. Por el contrario, si el servicio se presta por la empresa en nombre propio y por su cuenta y riesgo, la misma deberá efectuar a los usuarios la repercusión del impuesto correspondiente<sup>1378</sup>.

Sin embargo, la doctrina ha señalado<sup>1379</sup> que no debe quedar duda de que la tarifa que, en su caso, haya de abonarse por los usuarios, no debe ser efectuada a la empresa prestadora, sino a la Administración titular del servicio, al menos en los casos en que el abono de la prestación se haya fijado de forma conjunta para la totalidad del servicio. Ahora bien, si la contraprestación se ha fijado como unidades a precio fijo, cabría plantearse<sup>1380</sup> si es posible que, en este caso, la tarifa se abone directamente por los usuarios del servicio, a lo que

<sup>1376</sup> En todo caso, la doctrina ha señalado (SANJUÁN ALBACETE, J.: *op. cit.*) que admitir la imposibilidad de la prestación de estos servicios supondría cortar con los antecedentes históricos y jurisprudenciales de esta forma de gestión, los cuales nos indican que se utilizaba precisamente para la prestación de servicios públicos asistenciales en los que no se exigía contraprestación alguna. A estos efectos, recuerda que el art. 247 del Texto Refundido de la Ley de Régimen Local de 1955 señalaba: «*En tanto no sean organizados, las Diputaciones Provinciales podrán concertar con Establecimientos públicos o privados, a ser posible de la misma provincia, los servicios de reclusión manicomial, de leprosería y antituberculoso*». Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1979 (Considerando Quinto, *in fine*) nos indica que el concierto es «*una institución adecuada para la prestación de servicios públicos asistenciales, pero no para la explotación de la instalación de hamacas, colchones y parasoles en una playa*».

<sup>1377</sup> SANJUÁN ALBACETE, J.: *op. cit.*, cita a ALBI, F.: *Tratado de los Modos de Gestión de las Corporaciones Locales*; Aguilar, Madrid. 1960, recogiendo que las características de ese «tanto alzado» puede ser:

- Global: fijado mediante una cifra aproximada de conjunto.
- Estimativo: mediante el manejo de datos reales sobre el coste del servicio.
- Previo: su fijación debe ser anterior a la prestación del servicio.
- Fijo: el propio artículo 146 dice que será «inalterable».

<sup>1378</sup> Consulta de la DGT de 8 de octubre de 2004 (Nº 1182-04) respecto a un contrato de recogida de basuras donde la tasa la cobra directamente el Ayuntamiento.

<sup>1379</sup> ALBI, F.: *op. cit.*

<sup>1380</sup> SANJUÁN ALBACETE, J.: *op. cit.*

debemos responder que es admisible, ya que de otra forma no tendría sentido lo establecido en el art. 155.2 del RSCL, que califica de precio o merced, sometido a las prescripciones civiles o mercantiles, las tarifas que se exijan por esta forma de gestión indirecta de servicios sometida al Derecho privado. Sin embargo, el hecho de que el art. 146 del RSCL hable de «tanto alzado» no parece que permita incluir el pago individual por los usuarios al concertado.

#### **5.- Sociedad de economía mixta.**

En esta forma de gestión, la Administración participa, por sí o por medio de una entidad pública, en concurrencia con personas naturales o jurídicas en la prestación del servicio, cuyo estudio se realiza en el epígrafe correspondiente al ámbito subjetivo.

Este supuesto no presenta ninguna peculiaridad en cuanto a la sujeción al IVA por los servicios prestados, ya que la sociedad de economía mixta figura como contratante con la Administración, correspondiéndole los derechos y obligaciones propios del concesionario de servicios públicos (art. 182 del Reglamento del TRLCAP)<sup>1381</sup>.

#### **6.- Cooperativas.**

La posibilidad de que las Entidades locales formen parte de una cooperativa mediante la cual se lleve a cabo la prestación de servicios, fue objeto de análisis en el epígrafe dedicado al ámbito subjetivo del impuesto, donde se analizaron las diversas posiciones doctrinales existentes en esta materia, dado que actualmente el art. 85 de la LRBRL, que se remite, en cuanto a las formas de gestión indirecta, a la Ley de Contratos del Sector Público, en su art. 253 no recoge esta forma de prestación. Ahora bien, no existe ningún problema respecto a la sujeción al IVA de la prestación de estos servicios, ya que las Entidades locales pueden celebrar contratos con las cooperativas en el ejercicio de las competencias que tienen atribuidas.

### **E) OTRAS FORMAS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS.**

Además de las formas que hemos visto anteriormente, la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, instrumenta una serie de mecanismos en base a los cuales se puedan llevar a cabo por las distintas Administraciones públicas el ejercicio de sus competencias, y que por tanto pueden ser utilizadas por las Entidades locales. Entre estas formas resulta de interés la figura del

---

<sup>1381</sup> Consulta de la DGT de 10 de noviembre de 1997 (Nº 2325-97), en relación a la participación del Ayuntamiento de Madrid en una empresa mixta de servicios cuyo objeto es gestionar los servicios de mercados mayoristas.

consorcio (regulado en el art. 7 de la mencionada Ley, que trataremos en un apartado posterior) y la encomienda de gestión (que se regula en su art. 15).

### **1.- Servicios prestados por encomienda de gestión.**

#### **a) Posibilidad de prestación de servicios mediante encomienda de gestión.**

Las Administraciones públicas, para el ejercicio de sus competencias, como estamos comentando, pueden llevar a cabo la creación de entes instrumentales, o bien utilizar diversas formas de actuación. Una de las fórmulas que pueden utilizar, es la figura de la "encomienda de gestión", que aparece regulada en el art. 15 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común<sup>1382</sup>, donde destacamos que la misma no supone ni la cesión de la titularidad de la competencia ni la de los elementos sustantivos de su ejercicio; siendo responsabilidad de la Administración encomendante dictar cuantos actos o resoluciones de carácter jurídico den soporte, o en los que se integre la concreta actividad objeto de la encomienda. En virtud de la "encomienda" se

---

<sup>1382</sup> El mencionado art. 15 recoge:

*«1. La realización de actividades de carácter material, técnico o de servicios de la competencia de los órganos administrativos o de las Entidades de derecho público podrá ser encomendada a otros órganos o Entidades de la misma o de distinta Administración, por razones de eficacia o cuando no se posean los medios técnicos idóneos para su desempeño.*

*2. La encomienda de gestión no supone cesión de titularidad de la competencia ni de los elementos sustantivos de su ejercicio, siendo responsabilidad del órgano o Entidad encomendante dictar cuantos actos o resoluciones de carácter jurídico den soporte o en los que se integre la concreta actividad material objeto de encomienda.*

*3. La encomienda de gestión entre órganos administrativos o Entidades de derecho público pertenecientes a la misma Administración deberá formalizarse en los términos que establezca su normativa propia y en su defecto, por acuerdo expreso de los órganos o Entidades intervinientes. En todo caso el instrumento de formalización de la encomienda de gestión y su resolución deberá ser publicado, para su eficacia, en el Diario oficial correspondiente.*

*Cada Administración podrá regular los requisitos necesarios para la validez de tales acuerdos que incluirán, al menos, expresa mención de la actividad o actividades a las que afecten, el plazo de vigencia y la naturaleza y alcance de la gestión encomendada.*

*4. Cuando la encomienda de gestión se realice entre órganos y Entidades de distintas Administraciones se formalizará mediante firma del correspondiente convenio entre ellas, salvo en el supuesto de la gestión ordinaria de los servicios de las Comunidades Autónomas por las Diputaciones Provinciales o en su caso Cabildos o Consejos insulares, que se regirá por la legislación de Régimen Local.*

*5. El régimen jurídico de la encomienda de gestión que se regula en este artículo no será de aplicación cuando la realización de las actividades enumeradas en el apartado primero haya de recaer sobre personas físicas o jurídicas sujetas a derecho privado, ajustándose entonces, en lo que proceda, a la legislación correspondiente de contratos del Estado, sin que puedan encomendarse a personas o Entidades de esta naturaleza actividades que, según la legislación vigente, hayan de realizarse con sujeción al derecho administrativo».*



determina la creación de una relación jurídica de carácter contractual y bilateral entre el encomendante y el encomendado. En virtud de la misma, la Administración encomendante adquiere el derecho a que el encomendado efectúe a su favor la prestación objeto del contrato, prestación a cuya relación queda obligado el encomendado en virtud del contrato suscrito.

#### **b) Exclusión de la aplicación de la normativa de contratación.**

Con anterioridad al R.D. Ley 5/2005, de 11 de marzo, de reformas urgentes para el impulso a la productividad y para la mejora de la contratación pública, no se aplicaba la Ley de Contratos a los contratos celebrados entre Administraciones –convenios de colaboración-, pero sí cuando nos encontrábamos ante una encomienda de gestión de una Administración a una de sus sociedades o fundaciones, en virtud del art. 15.5 de la LRJPAC. El mencionado R.D. Ley introdujo una letra l) al nº 1 del art. 3 del TRLCAP en virtud del cual se declaraba excluido del ámbito de aplicación de la ley *«las encomiendas de gestión que se realicen a las entidades y a las sociedades cuyo capital pertenezca totalmente a la propia Administración»*<sup>1383</sup>.

Con la aprobación de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, se va a modificar la letra l) mencionada, en el sentido de exigir, para quedar excluido del ámbito de aplicación de la Ley, que *«las encomiendas de gestión que se confieran a entidades y sociedades cuyo capital sea en su totalidad de titularidad pública y sobre las que la Administración que efectúa la encomienda ostente un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios, siempre que estas sociedades y entidades realicen la parte esencial de su actividad con la entidad o entidades que las controlan»*. De esta forma, se daba cabida en nuestro ordenamiento a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1384</sup>; y siempre teniendo en cuenta, que, la no aplicación de la normativa sobre licitación pública, debe hacerse de forma restrictiva, pues el objetivo de las normas comunitarias en materia de contratos públicos debe ser la libre circulación de los servicios y su apertura a la competencia no falseada en todos los Estados miembros<sup>1385</sup>.

---

<sup>1383</sup> La modificación de este precepto tiene su origen en la St. de TJCE de 13 de enero de 2005, Asunto C-84/03 *Comisión contra el Reino de España*, dictada en resolución de un recurso por incumplimiento interpuesto por la Comisión, la cual consideró que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud de las Directivas sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de contratos públicos, al excluir de forma absoluta del ámbito de aplicación del TRLCAP los convenios de colaboración que celebren las Administraciones públicas con las demás entidades públicas.

<sup>1384</sup> St. de 18 de noviembre de 1999, Asunto C-107/98, *Asunto Teckal*.

<sup>1385</sup> St. del TJCE de 11 de enero de 2005, Asunto C-107/98, *Asunto Stadt Halle*. También hay que tener en cuenta la St. del TJCE de 13 de octubre de 2005, Asunto C-458/03, *Asunto Parking Brixen*, donde se analiza la posibilidad de adjudicar una concesión de servicio público a una sociedad anónima, cuyo capital social pertenece en su totalidad a una autoridad pública, pero sobre la cual, en la práctica, el municipio no ejercía ningún tipo de control. El Tribunal de Justicia sentencia que cuando una entidad

Por tanto, con carácter general, las Administraciones públicas deben ajustarse a los procedimientos de licitación previstos en las Directivas comunitarias, excepcionándose dicha aplicación, únicamente, cuando se trate de empresas públicas cuyo capital esté íntegramente desembolsado por la Administración contratante, si la misma ejerce un control análogo al que desempeña sobre sus propios servicios y realiza la parte esencial de su actividad con dicha Administración pública, lo que excluye la existencia de vocación de mercado (los denominados contratos “domésticos o *in house providing*).

La letra l) del art. 3.1 del TRLCAP ha sido objeto de interpretación por parte de la Abogacía General de Estado mediante la emisión de la Instrucción 2/2005, de 21 de julio, sobre el Régimen Jurídico Aplicable a los Convenios de Colaboración y a los Acuerdos de Encomienda de Gestión celebrados por la Administración General del Estado, sus Organismos Autónomos, Entidades públicas empresariales y restantes entidades Públicas y Privadas del Sector Público Estatal. En dicha Instrucción, se recoge que, en el caso de sociedades, es posible que su capital no pertenezca a una sola Administración, pudiendo pertenecer a dos o más Administraciones distintas, siempre que tengan competencias y fines concurrentes y, en consecuencia, controlen de forma conjunta a la sociedad. Por tanto, para aplicar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, se requiere que se den, acumulativamente, los siguientes requisitos:

- que la Administración, organismo o entidad pública que realiza la encomienda de gestión ejerza sobre la entidad o sociedad que la recibe un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios; este control debe traducirse en una influencia potencialmente determinante, tanto sobre los objetivos estratégicos como sobre las decisiones importantes de dicha sociedad<sup>1386</sup>, de manera que las tareas que se encomiendan al ente instrumental no se gestionarían de modo distinto si los hubiera acometido el propio ente dominante.
- que esa entidad o sociedad en cuyo favor se acuerde la encomienda de gestión realice la parte esencial de su actividad con la Administración, organismo o entidad pública que la otorga, de modo que el resto de su actividad tiene un carácter meramente marginal. La justificación de este requisito tiene su finalidad en que si la exención del ámbito de la

---

concesionaria dispone de un margen de autonomía como la que se describía, no cabe entender que la autoridad pública concedente ejerce sobre la entidad concesionaria un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios. Y añade que los Estados miembros no deben mantener en vigor una normativa nacional que permita la adjudicación de concesiones de servicios públicos sin licitación, puesto que tal adjudicación vulnera los principios de igualdad de trato, no discriminación y transparencia.

<sup>1386</sup> St. del TJCE de 11 de mayo de 2006 *Carbotermo y Consorzio Alisei*, Asunto C-340/04.

contratación pública se basa en que el contrato *in house* es una forma de “autoprovisión” por parte de la entidad adjudicataria, tal exención pierde su sentido si el ente instrumental se dedica también a proveer a otros operadores públicos y privados como cualquier otro agente del mercado. En este supuesto, cuando son varios los entes territoriales que controlan una empresa, este requisito puede considerarse satisfecho si dicha empresa realiza lo esencial de su actividad, no necesariamente con uno u otro de estos entes territoriales, sino con dichos entes territoriales considerados en su conjunto<sup>1387</sup>. Para apreciar si concurre este supuesto, el juez competente debe tomar en consideración todas las circunstancias del caso, tanto cualitativas como cuantitativas. Las actividades de la empresa adjudicataria que procede tomar en consideración son todas las que dicha empresa realiza en el marco de una adjudicación efectuada por el poder adjudicador, y ello con independencia de la identidad del beneficiario, ya sea el propio poder adjudicador, o el usuario de los servicios<sup>1388</sup>.

Otro aspecto que debemos tener en cuenta es que el ente encargado debe aplicar las normas de contratación pública al concurrir en él las notas que permiten calificarlo como poder adjudicador. La utilización de los servicios *in house providing* no pueden servir como mecanismo de escape de las reglas de contratación pública pues se concibe como una especialidad organizativa pensada exclusivamente para obtener una mayor eficacia.

En este marco, es frecuente que en el ámbito de las Entidades locales se produzcan encomiendas de gestión, bien porque la reciban del Estado o de las Comunidades Autónomas<sup>1389</sup>, o porque sean las Corporaciones locales las que las otorguen a sus entes dependientes<sup>1390</sup>. En este último caso, además de la concurrencia de los requisitos anteriores, se requiere que la actividad entre dentro de las actividades incluidas en su objeto social para el que han sido

---

<sup>1387</sup> St. del TJCE de 19 de abril de 2007, Asunto C-295/2005, *TRAGSA*, que cita la St. de 11 de mayo de 2006, anteriormente mencionada.

<sup>1388</sup> Informe circularizado de la IGAE de 5 de junio de 2006; *Boletín informativo de la IGAE*, nº 86. 2006.

<sup>1389</sup> En este ámbito, el art. 4 de la LRJPAC recoge que «*la Administración General del Estado, las de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local deberán colaborar y auxiliarse para aquellas ejecuciones de sus actos que hayan de realizarse fuera de sus respectivos ámbitos territoriales de competencias*», y que se puede encajar en el contexto del art. 57 de la LRBRL, en el que se deriva a la libre voluntad de las partes todas las relaciones de auxilio, técnicas o administrativas que puedan tener éstas con el Estado y las Comunidades Autónomas. Ahora bien, en este ámbito las relaciones se suelen instrumentar más frecuentemente a través de las delegaciones de competencias, que tiene un mayor ámbito de actuación que la de la encomienda, precisamente porque las funciones que realizan las EELL van dirigidas a producir efectos jurídicos *ad extra*, de cara a los vecinos y a los ciudadanos, en contra del carácter puramente interno de los efectos y consecuencias de las encomiendas.

<sup>1390</sup> Cuya competencia corresponderá al órgano competente para la aprobación del gasto (Consulta de la IGAE de 5 de junio de 2006, anteriormente mencionada).

configuradas como medio propio, sin que se exija que tengan que tener los medios propios suficientes para realizar la actividad encomendada, y teniendo en cuenta que tiene que ejecutar la prestación obligatoriamente.

La jurisprudencia ya venía manteniendo<sup>1391</sup> que no cabía la aplicación de la figura de encomienda de gestión a los supuestos en que se prestaba un servicio público a través de una sociedad mercantil de otro municipio, ya que en estos supuestos, se estaba produciendo una concesión administrativa, y por tanto, debía aplicarse la normativa reguladora de dicho modo de gestión, ya que desde el momento en que una sociedad actúa en el ámbito territorial de otro municipio, prima el sometimiento al régimen jurídico de Derecho privado y, por tanto, de acuerdo con el art. 15 de la LRJPAC no puede producirse una encomienda de gestión.

Siguiendo la línea comentada anteriormente, actualmente, en el art. 4.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, donde se recogen los negocios y contratos excluidos, va a incluir en su letra n)<sup>1392</sup> a los contratos celebrados con entidades que se consideren “medio propio”, consideración que tendrán aquellas entidades que cumplan las condiciones establecidas en el art. 24.6 de la LCSP<sup>1393</sup>, que vuelve a incidir en las notas de control análogo al que se ostenta sobre sus propios servicios y que realicen la parte esencial de su actividad con el ente o entes que las controlan, y si se trata de sociedades, la totalidad de su capital sea de titularidad pública.

<sup>1391</sup> St. de 30 de octubre de 2000 del TSJ de Castilla-La Mancha.

<sup>1392</sup> En virtud de la cual se excluyen «los negocios jurídicos en cuya virtud se encargue a una entidad que, conforme a lo señalado en el artículo 24.6, tenga atribuida la condición de medio propio y servicio técnico del mismo, la realización de una determinada prestación...».

<sup>1393</sup> Artículo que recoge que «a los efectos previstos en este artículo y en el artículo 4.1.n), los entes, organismos y entidades del sector público podrán ser considerados medios propios y servicios técnicos de aquellos poderes adjudicadores para los que realicen la parte esencial de su actividad cuando éstos ostenten sobre los mismos un control análogo al que pueden ejercer sobre sus propios servicios. Si se trata de sociedades, además, la totalidad de su capital tendrá que ser de titularidad pública.

*En todo caso, se entenderá que los poderes adjudicadores ostentan sobre un ente, organismo o entidad un control análogo al que tienen sobre sus propios servicios si pueden conferirles encomiendas de gestión que sean de ejecución obligatoria para ellos de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el encomendante y cuya retribución se fije por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que dependan.*

*La condición de medio propio y servicio técnico de las entidades que cumplan los criterios mencionados en este apartado deberá reconocerse expresamente por la norma que las cree o por sus estatutos, que deberán determinar las entidades respecto de las cuales tienen esta condición y precisar el régimen de las encomiendas que se les puedan conferir o las condiciones en que podrán adjudicarse los contratos, y determinará para ellas la imposibilidad de participar en licitaciones públicas convocadas por los poderes adjudicadores de los que sean medios propios, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargarse la ejecución de la prestación objeto de las mismas».*

### **c) Sujeción al IVA de las actividades prestadas mediante encomienda de gestión.**

A los efectos que nos interesa, habrá que estudiar la sujeción al impuesto, tanto de las actividades que el encomendado efectúa a favor del encomendante, como de los contratos que el encomendado realiza con terceros.

De acuerdo con la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos<sup>1394</sup>, podemos realizar las siguientes consideraciones:

1. Respecto de las actuaciones del encomendado frente a los terceros en nombre de la Administración encomendante, se considera que, frente a terceros y a efectos del IVA, quien actúa es la Administración encomendante y no el encomendado, por lo que dicha Administración será:

- la destinataria de las entregas de bienes en las operaciones de adquisición de los productos a terceros;
- quien realiza las entregas de tales bienes, en las operaciones de venta o cesión a título gratuito de dichos bienes a otras personas;
- y quién, por tanto, realiza las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto que pueden ser realizadas en el ejercicio de la actividad empresarial.

2. Respecto a las prestaciones que el encomendado, en virtud del convenio de encomienda, realiza en favor de la Administración encomendante, hay que distinguir los siguientes supuestos:

- Si la prestación se realiza de forma gratuita por una Administración pública, o una entidad que no sea una sociedad mercantil y exclusivamente realice entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito y siempre que no se actúe en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional<sup>1395</sup>, se ha considerado, que estamos ante una operación no sujeta al IVA.
- Si la actividad se realiza a título gratuito, pero por una sociedad mercantil que se nutre con cargo a las consignaciones presupuestarias de la Administración encomendante, este supuesto

---

<sup>1394</sup> Resolución de 22 mayo de 1997, mencionada en las Consultas de 21 de abril de 1999 (Nº 0587-99) y 11 de febrero de 2004 (Nº 0258-04).

<sup>1395</sup> Consulta de la DGT de 26 de mayo de 1997 (Nº 1049-97).

podría englobarse dentro de la consideración de subvenciones vinculadas al precio<sup>1396</sup>, aunque en aplicación de la última doctrina mantenida por la Dirección General de Tributos, podríamos defender que la empresa pública está actuando como un órgano técnico-jurídico de la Entidad local y, por tanto, estaríamos ante operaciones no sujetas al impuesto.

- Si la prestación se realiza con carácter oneroso, estaremos ante una operación sujeta y no exenta a efectos de IVA, en virtud de lo dispuesto en los arts. 4, 5 y 7.8 de la Ley 37/1992, donde el destinatario de tal prestación de servicios no vendrá determinado por el sujeto a favor del cual se realizan materialmente las prestaciones, sino de la Administración que le ha encomendado la realización de las actividades. En cuanto a la determinación de la base imponible, la Dirección General de Tributos defiende que la misma vendrá determinada por el importe total de la contraprestación recibida por la empresa, aunque se pague por el destinatario de los servicios prestados, posibilidad que admite el art. 78.Uno de la Ley 37/1992, en cuanto recoge que la base imponible estará constituida por el importe total de la contraprestación procedente del destinatario «o de terceras personas»<sup>1397</sup>, y será a tal Administración a la que se deberá repercutir el IVA mediante la emisión de la correspondiente factura.

Ahora bien, algún autor defiende<sup>1398</sup> que estamos ante una operación vinculada, lo que supone que, como mínimo, la base imponible del IVA debe ser el coste de los servicios (art. 79.Cuatro de la Ley 37/1992); y si el mismo es superior al precio de la encomienda (porque la entidad dependiente afecte parte de sus recursos propios), el IVA será superior. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, ha modificado el nº 5 del art. 79 de la Ley 37/1992, recogiendo que cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado; en caso de que no exista un mercado de referencia, podemos aplicar lo establecido en el propio artículo, para el supuesto de que no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable<sup>1399</sup>.

<sup>1396</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “IVA y encomiendas de gestión”; *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 4. 2006.

<sup>1397</sup> Así se recoge en la Consulta de la DGT de 21 de abril de 1999 (Nº 0587-99) donde se analiza el supuesto de una Comunidad Autónoma que encomienda a una empresa pública la realización de una serie de actividades, la cual recibe una retribución de diversos concesionarios, a los cuales, por tratarse de una concesión y en virtud del art. 7.9 de la Ley 37/1992, no repercutirá el IVA por tratarse de una operación no sujeta.

<sup>1398</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “IVA y encomiendas de gestión”; *cit.*

<sup>1399</sup> «Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de

## **2.- Servicios prestados a través de convenios de colaboración.**

### **a) Convenios de colaboración celebrados con otras entidades públicas.**

De acuerdo con la potestad organizativa externa o interadministrativa<sup>1400</sup> que corresponde a las Entidades locales, se están llegando a admitir nuevas fórmulas de gestión, amparadas en los principios de eficacia, descentralización, desconcentración y coordinación para servir a los intereses públicos y cooperación entre Administraciones públicas. Estos convenios, además, pueden ser de carácter vertical -en cuanto afecten a Administraciones de distinto orden administrativo- y horizontal -si pertenecen a la misma esfera administrativa-. A estos efectos, podemos destacar alguna fórmula especial que ha ido imponiéndose como muy apropiada para la prestación de servicios públicos y la realización de actividades económicas, a través de los convenios de colaboración entre diferentes Administraciones y sociedades gestoras de determinados servicios de las mismas, para realizar una gestión común de determinados intereses en la que participan todos ellos como “accionistas”. En estos supuestos, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha recogido<sup>1401</sup> que se trata de un contrato de gestión de servicios públicos en forma directa.

Por otro lado, cuando entre diferentes Administraciones se celebre un convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general definidos en el art. 68 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, se considerarán operaciones no sujetas al impuesto, lo cual desarrollamos en el epígrafe destinado a los contratos de patrocinio.

En cuanto a la sujeción al impuesto de las contraprestaciones fijadas en los convenios que pueden celebrar las Administraciones públicas, habrá que tener en cuenta si el ente local actúa en el ejercicio de una actividad

---

*mercado:*

- a) *Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.*
- b) *Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional».*

<sup>1400</sup> Así la califica LLISSET CASELLES, A.: *op. cit.*

<sup>1401</sup> En St. de 4 de julio de 2003, en relación a un convenio suscrito por la Mancomunidad de Municipios del Área Metropolitana de Barcelona, las Entidades Metropolitanas de Transporte y de Servicios Hidráulicos y Tratamiento de Residuos, por una parte, y diversas sociedades mercantiles dependientes de ellas. El objeto era el análisis y desenvolvimiento de estudios y proyectos técnicos para la planificación, proyección y construcción de infraestructuras municipales en el territorio metropolitano.

empresarial o no. A estos efectos, la Dirección General de Tributos<sup>1402</sup> considera que si el Ayuntamiento actúa en el ejercicio de sus funciones públicas, las contraprestaciones que pudiera recibir no están sujetas al impuesto. Tampoco se considerarán operaciones sujetas al impuesto las contraprestaciones que reciba la Entidad local a fondo perdido, cuyo estudio se realiza en el epígrafe correspondiente a las transferencias y subvenciones<sup>1403</sup>.

#### **b) Convenios de colaboración celebrados con sociedades mercantiles.**

Para el ejercicio de las competencias que las Entidades locales tienen atribuidas, pueden igualmente llevar a cabo la celebración de convenios de colaboración con sociedades mercantiles, cuyo capital sea tanto público, como privado. La celebración de estos convenios, en general, tiene carácter potestativo, aunque en algunos supuestos vienen exigidos por la normativa sectorial aplicable. Entre estos convenios nos encontraríamos con el relativo al servicio de recogida de envases usados y residuos de envases, para lo cual los entes locales deben celebrar convenios con las entidades gestoras de los sistemas integrados de gestión de residuos de envases y envases usados, cuyo estudio se ha llevado a cabo en el epígrafe destinado a las actividades empresariales efectuadas por las Entidades locales.

En estos supuestos, se ha determinado que, cuando a través de la figura del convenio, se instrumenten operaciones de carácter empresarial entre sociedades mercantiles, aunque sean públicas, las operaciones estarán sujetas al impuesto<sup>1404</sup>.

---

<sup>1402</sup> En Consulta de 28 de mayo de 1999 (Nº 0877-99), relativa a un Ayuntamiento que ha suscrito un convenio con una entidad relacionada con el suministro de energía eléctrica, en virtud del cual ésta aporta una determinada cantidad y aquél se compromete a favorecer y permitir los trazados de líneas e interconexión eléctrica proyectados por la entidad en su término municipal. Los recursos obtenidos por el Ayuntamiento consultante en ejecución del convenio deben emplearse en determinadas finalidades expresadas en el mismo (mejora del sector de la pesca, ejecución de infraestructuras eléctricas y viarias, dotaciones sociales e infraestructuras turísticas, medioambientales y municipales). Asimismo, se ha entregado a los pescadores del término municipal una determinada cantidad prevista en el citado convenio.

<sup>1403</sup> Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2005 (Nº V0285-05), respecto a las cantidades recibidas por un Concello gallego para programas socioculturales derivadas de un convenio de colaboración suscrito con una empresa que explota un parque eólico.

<sup>1404</sup> Consulta de 23 de febrero de 2005 (Nº V0265-05) donde se analiza el supuesto de una empresa pública, dependiente del Ayuntamiento de Málaga que gestiona directamente el servicio de abastecimiento de aguas y suscribe un contrato con una sociedad estatal para la explotación de una obra hidráulica que venía siendo explotada por la sociedad estatal, la cual a su vez facturará cantidades en concepto de gastos de control y seguimiento. Igualmente, la Consulta de 1 de octubre de 1999, relativa a la celebración de un convenio de colaboración por una Universidad para la celebración de prácticas remuneradas.



### **3.- Servicios prestados mediante fórmulas asociativas supramunicipales.**

La regulación de estas figuras corresponde fundamentalmente a los Parlamentos autonómicos, teniendo en cuenta que deberán respetar el contenido recogido respecto a las mismas en los arts. 42, 43 y 44 de la LRBRL (cuyo estudio se realiza en el epígrafe destinado al ámbito subjetivo del impuesto) y el sistema de distribución de competencias. Pues bien, todas estas entidades de ámbito superior al municipal, y dotadas de capacidad plena de obrar, pueden prestar servicios municipales, y para ello pueden celebrar contratos con terceros; en estos supuestos se aplican las mismas normas de sujeción al IVA objeto de estudio.

En cuanto a los servicios que se pueden llevar a cabo, hemos de tener en cuenta que, respecto a los servicios municipales mínimos (relacionados en el art. 26 de la LRBRL) y en función del principio de autonomía local, no se podrá producir la traslación forzosa a las entidades municipales de los mismos, sino que solo podrán asumir las competencias que determine el propio municipio. Respecto al resto de los servicios que se mencionan en el art. 25 de la LRBRL, el principio de garantía de la autonomía local supone que no se podrá impedir una completa privación municipal de todas y cada una de las materias recogidas en el precepto, aunque el legislador puede proceder a su regulación<sup>1405</sup>.

#### **a) Comarcas.**

De acuerdo con el desarrollo normativo que se ha producido de la normativa autonómica de desarrollo de esta figura organizativa, se ha determinado una amplitud de competencias que se prevén para esta entidad, en coherencia con su condición de ente territorial, donde se establece la participación de las comarcas en materias tan heterogéneas e importantes como ordenación del territorio y urbanismo, protección del medio ambiente, protección civil, protección de los consumidores y usuarios, acción social, patrimonio histórico, cultura, deportes, promoción del turismo, artesanía, ferias y mercados. Ahora bien, en la práctica, no se ha constado la debida adecuación entre el protagonismo que les otorgan los textos que las regulan y su efectivo grado de implantación en el territorio.

---

<sup>1405</sup> En concreto, en cuanto a la creación de las comarcas, el art. 42.4 de la LRBRL establece que «no podrá suponer la pérdida por los Municipios de la competencia para prestar los servicios enumerados en el artículo 26, ni privar a los mismos de toda intervención en cada una de las materias enumeradas en el apartado 2 del artículo 25».

**b) Mancomunidades.**

En la práctica, nos encontramos que las mancomunidades de municipios desarrollan multitud de servicios municipales, como los de abastecimiento de agua, recogida y tratamiento de residuos, extinción de incendios, o para la ejecución en común de obras de interés para los Ayuntamientos asociados, por ejemplo la conservación, ampliación o mejora de vías municipales y caminos rurales. Pues bien, las aportaciones que realicen las entidades que las conforman, en cuanto a los recursos que se establecen en el art. 154 del TRLRHL, no se sujetarán al impuesto, puesto que serán transferencias<sup>1406</sup>.

**c) Consorcios.**

De acuerdo con el art. 87.2 de la LRBRL, *«los consorcios podrán utilizarse para la gestión de los servicios públicos locales, en el marco de los convenios de cooperación transfronteriza en que participen las entidades locales españolas, y de acuerdo con las previsiones de los convenios internacionales ratificados por España en la materia»*. En la práctica, nos encontramos que pueden realizar una multitud de funciones, como son las de recogida y tratamiento de residuos, abastecimiento y saneamiento de aguas y prevención y extinción de incendios. También se pueden crear consorcios que sirvan para la satisfacción de fines más genéricos, que exceden del ámbito exclusivo de la competencia municipal, como son los que tienen como funciones el fomento del empleo y el desarrollo de la formación profesional, la promoción y gestión de actividades deportivas y turísticas, la preservación de valores medioambientales y culturales, las prestaciones de diferentes servicios sociales o el fomento y desarrollo de la cultura. Por tanto, se pueden constituir bien para el desempeño de un único cometido, en el que concurren las competencias de diferentes Administraciones públicas, o para aunar los esfuerzos necesarios para la celebración o conmemoración de un determinado acontecimiento<sup>1407</sup>, o bien para la satisfacción de fines plurales.

Tal y como hemos recogido en el epígrafe dedicado al ámbito subjetivo del impuesto, a los efectos de determinar la no sujeción al tributo de las operaciones realizadas por consorcios, se distingue en función de su composición, según que estén íntegramente participados por entes públicos o no. Cuando estén íntegramente participados por entes públicos, la Dirección General de Tributos<sup>1408</sup> ha recogido que las mancomunidades de municipios y

---

<sup>1406</sup> Así resuelve una Consulta planteada ante *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 2. 2005, donde se plantea la sujeción al IVA de las contribuciones para gastos generales repercutidas por una Mancomunidad a los Ayuntamientos que la componen.

<sup>1407</sup> Como es el Consorcio creado por Convenio entre la Administración General del Estado, la Generalitat Valenciana y el Ayuntamiento de Valencia para albergar la Copa América 2007.

<sup>1408</sup> Consulta de la DGT de 10 de mayo de 1994. En el mismo sentido, la Resolución de la DGT de 27 de noviembre de 1989.

los consorcios que agrupen exclusivamente entes públicos tienen, a efectos de lo previsto por el art. 7.8 de la Ley 37/1992, el carácter de “entes públicos”, pudiendo aplicar a sus operaciones la no sujeción prevista por el citado precepto, si concurren los requisitos establecidos por el mismo<sup>1409</sup>. Además, si se dan los requisitos que se vienen exigiendo para determinar cuándo estamos ante la existencia de un órgano técnico-jurídico de los entes locales, podemos determinar que se estarían realizando operaciones no sujetas al impuesto<sup>1410</sup>.

Sin embargo, en el supuesto de que las Administraciones públicas constituyan consorcios con entidades privadas, la Dirección General de Tributos entiende que los mismos serán considerados sujetos pasivos del IVA en cuanto ordenen por cuenta propia factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios<sup>1411</sup>.

En todo caso, cuando la operación se considere sujeta al impuesto, dichas actividades pueden quedar exentas del mismo, en caso de que resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención que se recogen en la Ley. Entre estas exenciones, se pueden destacar las que se relacionan en el art. 20.Uno de la Ley 37/1992, en los apartados 6, 12 y 14, y siempre y cuando dicho reconocimiento se produzca por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los términos que se recogen reglamentariamente (art. 5 del Reglamento actual del impuesto, para la aplicación de las exenciones de los apartados 6 y 12, y art. 6 para la exención del apartado 14). Únicamente cabría plantearnos la no sujeción de las operaciones realizadas si estuviéramos ante la prestación de servicios a título gratuito. Asimismo, el art. 5 de la Ley 37/1992 considera no sujetas al impuesto cuando se realicen únicamente prestaciones de servicios a título gratuito. Ahora bien, la Dirección General de Tributos ha considerado<sup>1412</sup>, en el supuesto

---

<sup>1409</sup> GARCÍA LÓPEZ, C. E.: *op. cit.* Asimismo, se determina la no sujeción en la Resolución del Departamento de Hacienda y Fianzas de Álava de 18 de enero de 2003.

<sup>1410</sup> Consulta de la DGT de 3 de septiembre de 2007 (Nº V1809-07) respecto a una entidad mercantil dependiente de un consorcio formado por una Diputación Provincial y noventa y dos Ayuntamientos y dedicado a la recogida y tratamiento de residuos que factura al consorcio y este a su vez a los Ayuntamientos beneficiarios de los servicios.

<sup>1411</sup> A este respecto podemos destacar las siguientes Consultas: la de fecha de 27 de febrero de 1998, que determina la sujeción al impuesto de las contraprestaciones que se satisfagan a un Consorcio constituido entre un Ayuntamiento y una cooperativa ganadera; la Consulta de 22 de septiembre de 2003 (Nº 1377-03) hace referencia a un Consorcio constituido por un Ayuntamiento y una Asociación de Empresarios; y la Consulta de 30 de septiembre de 2003 (Nº 1483-03) en relación a una Agrupación de Defensa Forestal constituida por un Ayuntamiento.

<sup>1412</sup> Consulta de 7 de marzo de 2006 (Nº V0393-06) respecto al Consorcio creado por Convenio entre la Administración General del Estado, la Generalitat Valenciana y el Ayuntamiento de Valencia para albergar la Copa América 2007, y Consulta de 24 de septiembre de 2007 (Nº V1983-07), en relación a un consorcio constituido por una Diputación Provincial, un Ayuntamiento y las Federaciones Españolas de Motociclismo y Automovilismo para la gestión del circuito permanente de velocidad.

de que un consorcio no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, que el mismo no tendría la condición de empresario o profesional a efectos del tributo; por lo que tampoco podría deducir cuota alguna soportada por dicho impuesto, sino que actuaría como un consumidor final respecto del mismo. En todo caso, no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización, una subvención vinculada al precio de los servicios prestados, o que por sí misma constituya la contraprestación de dichos servicios, por lo que en este supuesto estaríamos ante el ejercicio de una actividad empresarial.

Igualmente, estarán sujetas al impuesto las prestaciones de servicios sujetas en todo caso, como es el servicio de abastecimiento de agua y saneamiento o tratamiento de aguas residuales<sup>1413</sup>, independientemente de la composición del consorcio en estos casos.

#### **d) Fundaciones.**

La creación de fundaciones responde a la creación de personificaciones instrumentales por las Administraciones públicas al objeto de “agilizar la actividad administrativa”, o incluso en un intento de “huida del Derecho Administrativo”, ya que las mismas se rigen por el Derecho privado<sup>1414</sup>, sin perjuicio de los controles presupuestarios y su sometimiento a determinados preceptos de la Ley de Contratos del Sector Público en cuanto a su consideración como “poder adjudicador”. El fundamento de creación de estas fundaciones se encuentra en el art. 35 del Código Civil, así como en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre de Fundaciones (de carácter estatal) y la regulación que las Comunidades Autónomas hayan establecido en esta materia. Las fundaciones suponen la creación por parte del ordenamiento jurídico de una persona, con capacidad de obrar con un fin determinado de interés general, para lo cual se destina un capital, y sin que tenga ánimo de lucro, a diferencia de las sociedades mercantiles o civiles. En cuanto al ente fundador, el capital puede provenir tan solo de una Administración pública, de varias Administraciones o con la participación de personas privadas, pero siempre teniendo en cuenta que la aportación mayoritaria tiene que provenir de la Administración pública. Ahora bien, en todo caso hemos de tener en cuenta que el término fundación ha sido utilizado en el ámbito local confundiéndolo con los organismos autónomos, o incluso con los entes públicos empresariales, puesto que los arts. 85 a 88 del RSCL contemplan las denominadas fundaciones públicas de servicio, que tras la Ley de Bases del Régimen Local no aparecen como una de las formas de gestión de servicios previstas por el

---

<sup>1413</sup> Resolución del Departamento de Haciendas y Finanzas de Álava de 18 de enero de 2003.

<sup>1414</sup> Así lo señala GARCÍA RUBIO, F.: “Las fundaciones como forma de gestión local”; *Revista de Estudios Locales*, nº 96. 2006.

art. 85 de la mencionada Ley.

En cuanto a la prestación de servicios por las fundaciones, hemos de tener en cuenta que su utilización no es libre ni puede ser generalizada como fórmula de gestión de servicios municipales. Ahora bien, es bastante discutible que la fundación sea una fórmula de gestión directa al no estar prevista en la relación del art. 85.2 de la LRBRL.

#### **4.- Concesión de obra pública.**

##### **a) Definición del contrato de obra pública.**

A los nuevos modelos de concesión de obra pública<sup>1415</sup>, de Iniciativa de Financiación Privada, se refiere el Libro Verde de la Comisión sobre Derecho Comunitario en materia de contratación y concesiones, donde lo determinante es la traslación del riesgo al concesionario, considerando que es irrelevante que exista o no la transferencia al particular de facultades originariamente públicas. La introducción de esta figura en nuestro ordenamiento se hizo a través de la Ley 13/2003, de 23 de mayo, que modificó el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, resultando una institución contractual compleja, en cuya configuración convergen los principios tradicionales que le eran propios y las aportaciones que, a este respecto, ha hecho el Derecho Comunitario<sup>1416</sup>.

Hemos de destacar la utilización que se viene haciendo en los últimos años de esta figura, especialmente en el ámbito local, que debido a la necesidad de demanda por los usuarios de la prestación de una cantidad cada vez mayor de servicios públicos, unido a la secular escasez de medios en las Entidades locales; se ven obligadas a acudir a nuevas formas de financiación, con cargo a empresarios privados, para poder ejecutar la construcción y explotación de sus infraestructuras.

Estamos ante una figura compleja en la que existe una fase de construcción de infraestructuras públicas, que indisolublemente se sigue de otra en la que se acomete su explotación. Por esta compleja naturaleza, la Dirección General de Tributos<sup>1417</sup> se ha planteado si ha de ser definido con una

---

<sup>1415</sup> Así se recoge por GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *op. cit.* (págs. 179 y siguientes).

<sup>1416</sup> Directiva 93/37/CEE del Consejo, de 14 de junio de 1993 y Comunicación interpretativa 2000/C 121/02 de la Comisión Europea.

<sup>1417</sup> Consulta de la DGT de 5 de noviembre de 2007 (Nº V2339-07), en relación a la concesión para la construcción de una obra pública (tramo de carretera) y explotación de la obra construida. La Administración retribuye al concesionario mediante el denominado “peaje en la sombra”, es decir, el usuario de la obra ejecutada no paga precio alguno por su utilización, y la Administración pública concedente satisface periódicamente unas cantidades al concesionario en función del grado de utilización por los usuarios de la obra ejecutada.

única calificación, bien como entrega de bienes o prestaciones de servicios, o si han de ser separados en dos operaciones distintas, una entrega de bienes, la de la obra ejecutada, seguida de una prestación de servicios, los relativos al mantenimiento y explotación de la obra. En cuanto a la calificación del contrato, la Dirección General de Tributos, siguiendo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1418</sup>, ha concluido que en función de que los costes de mantenimiento pueden llegar a alcanzar un importe muy considerable y que el contrato se ejecuta a riesgo y ventura del concesionario, estaríamos ante la existencia de una única operación; y sobre la calificación de esta operación, se trataría de una prestación de servicios. Ahora bien, hemos de tener en cuenta que esta calificación no es baladí, sino que tendrá importantes consecuencias en cuanto a la determinación del devengo del IVA, pues en tanto que consideremos que se producen entregas de bienes, podremos aplicar el supuesto de no sujeción o exención que se establece respecto a las entregas de bienes, mientras que si solo consideramos que existe una prestación de servicios, se producirá, en determinados supuestos, la sujeción al IVA.

La Ley de Contratos del Sector Público define el contrato de concesión de obra pública en su art. 7<sup>1419</sup>, regulando dicha figura en el Capítulo II, del Título II del Libro IV, arts. 224 a 250. Como ha recogido la Dirección General de Tributos<sup>1420</sup>, los rasgos característicos de esta figura contractual serán la construcción de la obra pública a cargo del concesionario, en su caso, y su posterior explotación para recuperar la inversión y obtener, eventualmente, el correspondiente beneficio. Estas prestaciones se pueden completar, además, con la obligación de ejecución de otras obras vinculadas con la principal y que sean necesarias para que ésta cumpla con su finalidad. Posteriormente se determina la obligación del concesionario de revertir a la Administración los bienes construidos cuando finalice el plazo de la concesión. En todos estos supuestos se ha planteado la sujeción de estas operaciones a efectos del impuesto.

Hemos de tener en cuenta que este tipo de contratos también pueden ser celebrados por sociedades de capital público, con la peculiaridad de que no se devengará la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas con ocasión del otorgamiento de la concesión.

---

<sup>1418</sup> En base a la St. de 29 de marzo de 2007, Asunto C-111/05 *Aktiebolaget NN*.

<sup>1419</sup> Este contrato, de acuerdo con el art. 7.1 de la Ley de Contratos del Sector Público se define como: «La concesión de obras públicas es un contrato que tiene por objeto la realización por el concesionario de algunas de las prestaciones a que se refiere el artículo 6, incluidas las de restauración y reparación de construcciones existentes, así como la conservación y mantenimiento de los elementos construidos, y en el que la contraprestación a favor de aquél consiste, o bien únicamente en el derecho a explotar la obra, o bien en dicho derecho acompañado del de percibir un precio».

<sup>1420</sup> Consulta de la DGT de 5 de noviembre de 2007 (Nº V2339-07).

En la realización de este contrato vamos a distinguir las distintas fases que comprende, derivadas de las relaciones entre la Administración y el concesionario, teniendo que analizar cada una de ellas para determinar si estamos ante entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA.

### **b) Aplicación del IVA en la fase de construcción.**

La ejecución de este tipo de contrato, de acuerdo con el art. 223 de la Ley de Contratos del Sector Público, se inicia mediante la redacción de un proyecto que debe ser aprobado por el órgano de contratación; pues bien, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la doctrina elaborada al efecto respecto a las prestaciones principales y accesorias, dicho proyecto no se puede considerar separadamente, dado el carácter puramente instrumental y accesorio en relación a la construcción de la obra pública<sup>1421</sup>, por lo que va a quedar subsumida en la ejecución de la obra<sup>1422</sup>.

En cuanto a la construcción de la obra pública, estamos ante una actividad de inversión, que de acuerdo con el art. 236 de la Ley de Contratos del Sector Público, serán financiadas total o parcialmente por el concesionario que, en todo caso, asumirá el riesgo en función de la inversión realizada. Por tanto, la construcción es una actividad económica “preparatoria” de la posterior explotación, sin que la misma suponga por sí misma una entrega de bienes ni prestación de servicios sometida al impuesto; aunque al suponer el inicio de una actividad empresarial, se otorga el derecho a la deducción por el IVA soportado en la construcción. En este ámbito, el concesionario realizará operaciones gravadas por el impuesto en el ámbito de las obras de contratación de la obra pública o de las zonas complementarias que se recogen en el art. 231.1 de la Ley de Contratos del Sector Público<sup>1423</sup>.

Por otra parte, el art. 223 de la Ley de Contratos del Sector Público, recoge la posibilidad de que las obras se ejecuten con ayuda de la Administración,

---

<sup>1421</sup> Así lo manifiesta FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*; Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid. 2006.

<sup>1422</sup> Lo que además resulta congruente con las normas de contabilización incluidas en la ICAL 2004 Modelo Normal, al recoger en su Norma de valoración 3ª “Normas particulares sobre el Inmovilizado material”, en su letra b) respecto a las construcciones que formarán parte de su precio de adquisición o coste de producción los honorarios facultativos del proyecto y dirección de obra.

<sup>1423</sup> Dicha posibilidad consiste en que *«atendiendo a su finalidad, las obras públicas podrán incluir, además de las superficies que sean precisas según su naturaleza, otras zonas o terrenos para la ejecución de actividades complementarias, comerciales o industriales que sean necesarias o convenientes por la utilidad que prestan a los usuarios de las obras y que sean susceptibles de un aprovechamiento económico diferenciado, tales como establecimientos de hostelería, estaciones de servicio, zonas de ocio, estacionamientos, locales comerciales y otros susceptibles de explotación»*.

ayuda que puede consistir tanto en la ejecución por su cuenta de parte de la misma, como en su financiación parcial. En el primer supuesto, la Administración realizará una actividad sujeta a IVA, y se producirá una recepción formal por dicha parte, que debe presentar características propias que permitan un tratamiento diferenciado. Esta recepción formal tiene la consideración de entrega de bienes sujeta al IVA a favor de un ente público, aplicándose las reglas del devengo que recoge el art. 75 de la Ley 37/1992. Si la ayuda consiste en financiación parcial de las obras, las entregas no se sujetan al IVA.

Una vez que finaliza la construcción de las obras, el art. 227 de la Ley de Contratos del Sector Público determina que a efectos del seguimiento del correcto cumplimiento del contrato por el concesionario, se proceda al levantamiento de un acta de comprobación, y que una vez aprobado por el órgano de comprobación, supondrá la autorización para la apertura de las mismas al uso público. Ahora bien, a diferencia de otros contratos en que el levantamiento de dicha acta supone una entrega de bienes a la Administración, como ocurre con el tradicional contrato de obras cuyos efectos se determinan en el art. 218 de la LCSP, en este caso, no se produce dicha entrega de la obra, la cual no tendrá lugar hasta que finalice la concesión. En el momento del acta de comprobación, aún no se pone a disposición de la Administración el bien con las facultades inherentes al pleno dominio, pues el concesionario sigue explotando la obra construida. Y apoyándonos en la doctrina elaborada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y en la Dirección General de Tributos, cuyo estudio se realiza en el epígrafe del presente trabajo dedicado al concepto de entrega de bienes, en el momento en que se celebra el acta de comprobación, el Ayuntamiento no adquiere la propiedad de la cosa<sup>1424</sup>, sin perjuicio de la obligación de inventariar el bien<sup>1425</sup>, puesto que no adquiere las facultades de usar y disponer, facultades que detenta el concesionario, que es el encargado de explotar el bien. Además, en este supuesto no estamos ante una entrega de bienes, sino una operación realizada por el concesionario a su propia costa (sin contraprestación) para servir a los fines propios de su empresa, que como tal, no está sujeta al impuesto<sup>1426</sup>. Y ello sin perjuicio de que la titularidad jurídica de dichos bienes

---

<sup>1424</sup> Como señala la DGT en su Consulta de 5 de noviembre de 2007 (Nº V2339-07) «*la función del acta de comprobación no es otra que la de constatar, en el seguimiento del contrato, deber del órgano concedente, que aquél progresa convenientemente, de acuerdo con las previsiones y cláusulas del pliego correspondiente. Resulta imprescindible, concluida la etapa más breve de la concesión pero que tiene como resultado la creación de un bien inmueble nuevo destinado a la explotación, confirma que éste se encuentra en condiciones de entrar en servicio. Se trata, en definitiva, del pronunciamiento previo del concedente de que el bien resulta apto para su finalidad*».

<sup>1425</sup> A este aspecto el art. 32.1 de la Ley del Patrimonio de las Administraciones Públicas recoge que «*las Administraciones públicas están obligadas a inventariar los bienes y derechos que integran su patrimonio*».

<sup>1426</sup> En este sentido la Resolución 5/2004 de la DGT según la cual en las operaciones realizadas sin contraprestación la procedencia del gravamen ha de valorarse en función de la finalidad con la que se



corresponda al ente concedente, en tanto que bienes demaniales afectos a un servicio o a una utilidad pública<sup>1427</sup>.

### **c) Cesión de terrenos e infraestructuras por el ente público.**

El art. 237.2, en su párrafo 2º de la LCSP recoge la posibilidad de que se entreguen bienes inmuebles al concesionario, que se integrarán en el patrimonio afecto a la concesión y que revertirán a la Administración en el momento de su extinción. El art. 228 de la LCSP recoge como derechos del concesionario, entre otros, el de utilizar los bienes de dominio público de la Administración para la construcción, modificación, conservación y explotación.

Pues bien, la eventual cesión del terreno sobre el que se construye la obra pública no forma parte de la contraprestación del concesionario, pues no se realiza en interés del concesionario, sino del propio ente público o del interés general al que sirve. En un principio, la Dirección General de Tributos ha determinado que la entrega del terreno no se encontraría sujeta al impuesto<sup>1428</sup>, aunque habría que analizar cada supuesto concreto, ya que sí se trataría de una operación gravada si el Ayuntamiento actúa en el ejercicio de una actividad empresarial, porque haya urbanizado el terreno o porque se trate de un autoconsumo externo en que el IVA soportado haya sido deducible.

En cuanto a la cesión de las infraestructuras por el ente público a favor del concesionario, a cambio de un canon (posibilidad que no está expresamente recogida en la Ley de Contratos del Sector Público para el contrato de concesión de obra pública<sup>1429</sup>) quedaría sujeta al ITPyAJD o al IVA, en función de lo dispuesto en el art. 7.9 de la Ley 37/1992. En todo caso la cesión no se consideraría contraprestación del concesionario, por lo que no se tendría en cuenta a efectos de determinar la base imponible a efectos del IVA.

Tanto en el supuesto de cesión de terrenos como de infraestructuras, sólo se determinaría la sujeción en el supuesto de que estuviéramos ante un

---

realizan, no procediendo la sujeción al IVA cuando las operaciones se lleven a cabo para servir a los fines propios de la empresa.

<sup>1427</sup> Consulta de la DGT de 1 de agosto de 2005 (Nº V1665-05).

<sup>1428</sup> En este sentido, en la Consulta de la DGT de 1 de agosto de 2005 (Nº V1665-05) se recoge «*por el contrario, la entrega por el Ente concedente a la consultante de determinados terrenos previamente expropiados para que en ellos se lleven a cabo las obras de construcción de la infraestructura ferroviaria, no puede considerarse una operación sujeta al Impuesto. En particular, no puede considerarse que los terrenos cedidos se encuentren afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la Administración, ni que los mismos hayan sido urbanizados por ésta, ni tampoco que la propia transmisión constituya por sí misma el desarrollo de una actividad empresarial. Por ello, su cesión al consultante no está sujeta al Impuesto*».

<sup>1429</sup> Si bien la DGT resolvió una Consulta en este sentido –Consulta de 13 de julio de 2004 (Nº 1379-04)- determinando la no sujeción al IVA.

autoconsumo sujeto a IVA.

**d) Operaciones efectuadas en la fase de explotación. Retribuciones del concesionario.**

Una vez que se va a llevar a cabo la explotación, el art. 238 de la LCSP recoge que el concesionario tendrá derecho a percibir de los usuarios o de la Administración una retribución por la utilización de la obra y los ingresos procedentes por la explotación de la zona comercial, y que en principio quedarán sujetas al impuesto. En estos supuestos nos encontraremos ante entregas de bienes, o más frecuentemente prestaciones de servicios sometidas a IVA, salvo que fuese de aplicación alguno de los supuestos de exención.

**1. Financiación parcial por la Administración concedente o por otras Administraciones.**

La Ley de Contratos del Sector Público prevé que puedan producirse aportaciones por parte de la Administración durante la fase de la construcción y aportaciones en la fase de explotación.

En cuanto a las aportaciones para la construcción pueden realizarse mientras que la misma se está realizando o una vez que la concesión haya concluido, según recogen los arts. 223 y 237 de la LCSP. Durante la fase de la construcción, la ayuda de la Administración puede consistir en la ejecución de una parte de la obra, lo que se llevará a cabo por un tercero, supuesto que ya hemos estudiado y que no supondrá ninguna entrega de bienes ni consistirá en contraprestación para el concesionario. Si la contraprestación es en especie, normalmente no existirá tampoco ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios.

Si la Administración realiza aportaciones dinerarias, ya sea en la fase de construcción o finalizada la obra, tales aportaciones tendrán la consideración de subvenciones de capital. Si la aportación se realiza cuando finaliza la concesión, podría entenderse que constituye contraprestación por la reversión, aunque en este caso podríamos plantearnos la aplicación del supuesto de no sujeción (por la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial) o de exención (por ser una segunda entrega de edificaciones). En caso de que por no aplicarse ninguno de dichos supuestos se trate de una entrega sujeta, la base imponible de la operación estará constituida por la aportación a percibir del concesionario.

El art. 239 del mencionado texto legal establece la posibilidad, a fin de garantizar la viabilidad económica de la explotación de la obra, de que se concedan subvenciones y otras ayudas en casos excepcionales. Cuando se otorguen subvenciones a la explotación, habrá que distinguir si están o no vinculadas al precio, a los efectos de determinar si forman parte de la base

imponible del impuesto, lo que resulta objeto de estudio en el epígrafe destinado a las subvenciones. Sin embargo, cuando la Administración pública retribuya al concesionario mediante el abono periódico de unas cantidades, dependiendo del grado de utilización por los usuarios de la obra ejecutada, se aplicarán las normas de devengo para las operaciones de tracto sucesivo del art. 75.Uno.7 de la Ley 37/1992, por lo que el IVA se devengará en la medida en que las cantidades periódicas a satisfacer se hagan exigibles.

En cuanto a la concesión de anticipos reintegrables o préstamos participativos, los préstamos son operaciones financieras sujetas pero exentas de IVA, por lo que no tienen ninguna trascendencia para el prestatario, ni a efectos de base imponible ni a efectos de prorrateo. Por el contrario, si se trata de anticipos de la retribución a abonar por la Administración, supone un cobro anticipado que conlleva el devengo del IVA, según lo previsto en el art. 75.Dos de la Ley 37/1992.

## **2. Subvenciones.**

En las entregas efectuadas por la Administración, existen diversas posturas derivadas de la Dirección General de Tributos y de la doctrina.

Para la Dirección General de Tributos<sup>1430</sup>, al configurar todas las operaciones derivadas del contrato de una concesión de obra pública como un contrato de prestación de servicios, el devengo se produce de acuerdo con el art. 75.Uno.7 de la Ley 37/1992, es decir, en el momento en que resulta exigible la parte del precio; por tanto, cuando la retribución de la Administración se establezca en función del grado de utilización por los usuarios de la obra ejecutada, el devengo se produce conforme dichas cantidades periódicas resulten exigibles, donde el destinatario de las operaciones será la Administración pública concedente. Al haberse determinado la aplicación de esta doctrina a los supuestos en que la retribución se establezca en función del grado de utilización, podemos deducir que si se establece otro sistema de retribución, las cantidades entregadas no estarán sujetas al IVA.

Para la doctrina, sin embargo, se aplicará el régimen previsto para las subvenciones, que estudiamos en el epígrafe correspondiente, según el cual el importe de las subvenciones se integrará o no en la base imponible, en función de que se consideren vinculadas al precio.

---

<sup>1430</sup> La anteriormente mencionada Consulta de 5 de noviembre de 2007 (Nº V2339-07), que además recoge que esta conclusión únicamente es aplicable a contratos de concesión de obra pública que cumplan las especificaciones necesarias para ser consideradas como tales, sin que quepa su extrapolación a otras figuras contractuales.

### e) Reversiones de bienes.

La entrega se producirá cuando se extinga la concesión, en cuyo momento el concesionario queda obligado a hacer entrega a la Administración concedente, en buen estado de conservación y uso, de las obras incluidas en la concesión, así como de los bienes e instalaciones necesarios para su explotación y de los bienes e instalaciones incluidos en la zona de explotación comercial, si la hubiera, de acuerdo con lo establecido en el contrato; todo lo cual quedará reflejado en el acta de recepción (art. 248 de la LCSP) a la que hace referencia el art. 227 de la LCSP, y que se remite, a estos efectos al art. 218 de la LCSP. Por tanto, podemos plantearnos la aplicación de la regla especial recogida en el art. 75.2.bis de la Ley 37/1992, cuyo estudio se produce en el epígrafe dedicado al devengo en las operaciones. Es en este momento cuando se incorporan plenamente al patrimonio público los bienes afectos a la concesión; ahora bien, dado que no estamos ante una ejecución de obra sometida al IVA en concepto de entrega, sino ante la ejecución de una obra para ser afectada a la explotación de un servicio, como señala la doctrina<sup>1431</sup>, “el acta de recepción que se levanta al finalizar la concesión no supone en rigor el devengo de una ejecución de obra previamente realizada, sino la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial afecto a la concesión (incluida en dicho patrimonio la obra pública construida)”.

Respecto a la sujeción al IVA de la entrega a la Administración de la obra ejecutada una vez finalizada la concesión, encontramos dos posturas, en base a lo recogido por la Dirección General de Tributos y por la doctrina.

La Dirección General de Tributos, en base a la calificación como prestación de servicios de este contrato, considera<sup>1432</sup> que «*la entrega material de las obras que se ejecutaron que tiene lugar a la finalización de dichos contratos ha de considerarse como una mera operación instrumental, carente de efectos desde el punto de vista de la existencia de hechos imponible en el IVA*». Por tanto, en este momento no se plantea la realización de una operación sujeta a IVA, puesto que las operaciones sujetas al impuesto se han producido conforme se ha llevado a cabo, en su caso, por la realización de pagos periódicos por la Administración.

La otra postura, entiende que en este momento se está produciendo una entrega de bienes, de acuerdo con lo establecido en el art. 8 de la Ley 37/1992; estaremos ante una entrega de bienes y, por tanto, sujeta al impuesto. En cuanto al devengo de esta operación, tenemos que considerar que el mismo se produce, cuando realmente se produce la entrega de bienes, en el sentido de

---

<sup>1431</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*; cit. (pág. 74).

<sup>1432</sup> En la anteriormente mencionada Consulta de la DGT de 5 de noviembre de 2007 (Nº V2339-07).

que se produzca la transmisión de la propiedad, criterio recogido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1433</sup>. Por tanto, sólo se producirá dicha entrega cuando la parte que reciba el bien esté capacitada para disponer del bien como si fuera su dueño.

Ahora bien, si con la reversión de los bienes se produce la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del concesionario, se aplicará el supuesto de no sujeción del art. 7.1 de la Ley 37/1992, siempre que el adquirente, que en este caso es la Administración, continúe realizando una actividad empresarial. Y este supuesto se aplicaría tanto si la Administración va a utilizar directamente el bien, como si tramita un procedimiento para otorgar una nueva concesión; en este sentido se pronuncia la Dirección General de Tributos<sup>1434</sup>, por lo que no es necesario que el adquirente realice la misma actividad que el cedente, sino que basta que realice una actividad empresarial (aunque distinta, por ejemplo, una prestación de servicios sanitarios, en lugar de servicios residenciales y otros no sanitarios), y ello aunque la nueva actividad a desarrollar esté exenta.

En el supuesto de que no resultara aplicable la regla de la no sujeción, bien por no darse los requisitos para aplicar la misma o porque no exista continuidad en la prestación, nos podemos plantear la aplicación del supuesto de exención del art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, en tanto se considere que se está produciendo una segunda entrega de edificaciones; sin perjuicio de la posible renuncia a la misma en los términos del art. 20.Dos de la misma Ley. Ahora bien, la aplicación de la exención no alcanzaría ni al mobiliario, ni a otros elementos afectos a la actividad que también se transmiten en el momento de la reversión.

Compartimos la opinión de la doctrina<sup>1435</sup> en el sentido de considerar que a efectos de la aplicación de esta exención, el concesionario debe considerarse como promotor y al mismo tiempo como titular de un derecho real de goce o disfrute (el propio título concesional que es inscribible en el Registro, salvo en el caso de concesiones para la construcción y explotación de edificios a utilizar por la Administración), por lo que en principio le resultaría aplicable la exención,

---

<sup>1433</sup> Esto significa, tal y como se recoge en la Consulta de la DGT de 21 de julio de 2006 (Nº V1567-06) que, en el supuesto de una concesión administrativa en la que se va a llevar a cabo la construcción de una residencia de ancianos y posterior explotación de la misma durante 50 años, aunque se haya establecido que la entrega al Ayuntamiento de dicha residencia se producirá a la finalización de la construcción, sin embargo, dicha entrega solo se entiende producida a la finalización de la concesión, ya que hasta ese momento no habrá asunción de riesgos por parte de quien recibe el bien.

<sup>1434</sup> Consulta de 24 de marzo de 2004 (Nº 0714-04) sobre la aplicación del art. 7.1.a) a la reversión de los activos realizada por una concesionaria de un ente público donde el objeto de la concesión es la prestación del servicio de atención sanitaria especializada.

<sup>1435</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública...*; cit. (pág. 101).

si la fase de explotación ha durado al menos dos años<sup>1436</sup>. Ahora bien, en todo caso hemos de tener en cuenta la imposibilidad de aplicar la exención cuando la obra construida haya sido utilizada por el propio ente concedente, como ocurre con las concesiones para la construcción y explotación de edificios destinados a albergar servicios públicos, puesto que el art. 20.Uno.22 de la actual Ley del IVA excluye la aplicación de la exención cuando la entrega se realice a favor de quien ha venido utilizando la edificación.

Cuando no resulte aplicable el supuesto de no sujeción o de exención visto anteriormente, la base imponible estará constituida por la contraprestación a satisfacer al concesionario por la Administración, posibilidad recogida en el art. 237 de la LCSP. Si no se hubiera previsto ninguna contraprestación, se tratará de un supuesto de autoconsumo, en principio gravado en función del valor de mercado de los activos objeto de reversión, según los arts. 9.1 y 79.Tres de la Ley 37/1992. Únicamente si el concesionario no pudo deducir el IVA soportado en la adquisición de los bienes objeto de reversión, de sus elementos componentes, entraría en juego la regla de la no sujeción del art. 7.7 de la Ley del IVA.

#### **f) Tratamiento en el IVA de los supuestos de resolución anticipada de la concesión.**

La extinción de la concesión de obra pública se producirá, bien por el cumplimiento o por resolución; en el caso del cumplimiento, los efectos se determinarán conforme a lo establecido en el pliego de cláusulas administrativas particulares, en los que se puede establecer el pago de una cantidad por la Administración, cuyo estudio se ha efectuado en el apartado anterior. Además, determinará la extinción de los contratos vinculados a la concesión y a la explotación de la zona comercial.

Ahora bien, el art. 245 de la LCSP prevé una serie de supuestos en que se va a llevar a cabo la resolución del contrato antes del cumplimiento del contrato, y cuyos efectos se relacionan en el citado artículo, supuesto en el que tenemos que plantearnos si se van a originar operaciones sujetas a IVA.

Con carácter general, la Administración abonará al concesionario el importe de las inversiones realizadas por razón de la expropiación de terrenos, ejecución de obras de construcción y adquisición de bienes que sean necesarios para la explotación de la obra objeto de la concesión<sup>1437</sup>. En estos

---

<sup>1436</sup> Duración que es más que probable que supere dicho plazo, pues este contrato tiene un plazo que no puede exceder de 40 años (art. 244 LCSP), sin perjuicio de la ampliación de dicho plazo por causa imputable a la Administración o por causa de fuerza mayor (art. 225 LCSP).

<sup>1437</sup> El art. 247.1 de la LCSP además recoge que «*al efecto, se tendrá en cuenta su grado de amortización en función del tiempo que restara para el término de la concesión y lo establecido en el plan económico-financiero. La cantidad resultante se fijará dentro del plazo de seis meses, salvo que se estableciera otro en el pliego de cláusulas administrativas particulares*».

supuestos, para dictaminar si estamos ante una operación sujeta al impuesto, habrá que determinar si se está produciendo la entrega de la totalidad del patrimonio empresarial, o en otro supuesto, si estamos ante una operación exenta por tratarse de una segunda entrega de edificaciones; en caso de que no resulte de aplicación ninguno de estos dos supuestos, estaremos ante una operación sujeta al impuesto<sup>1438</sup>. A la misma conclusión tenemos que llegar si la resolución se produce por causa de fuerza mayor (art. 225.3 de la LCSP), en que el órgano de contratación tendrá que abonar al concesionario el importe de las obras ejecutadas.

Además, el art. 247 de la LCSP establece la obligación para la Administración concedente de indemnizar al concesionario por algunas de las causas que dan lugar a la resolución, como son en los supuestos de rescate de la concesión, de la supresión de la explotación por razones de interés público, y por la imposibilidad de la explotación de la obra como consecuencia de acuerdos adoptados por la Administración concedente con posterioridad al contrato. Esta indemnización alcanzará a los daños y perjuicios que se le irroguen, incluidos los beneficios futuros que dejara de percibir –lo que se viene a denominar lucro cesante- y a la pérdida del valor de las obras e instalaciones que no hayan de ser entregadas a la Administración. En los supuestos de fuerza mayor (art. 225.3 de la LCSP), el órgano de contratación deberá abonar al concesionario por los mayores costes en que hubiere incurrido como consecuencia del endeudamiento con terceros. En estos supuestos, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la doctrina de la Dirección General de Tributos, y que han sido objeto de estudio en el epígrafe correspondiente a la inclusión de las indemnizaciones en la base imponible y al rescate de las concesiones administrativas; estaremos ante actos que, por no existir un consumo gravable, el pago de estas indemnizaciones no se considera operación sujeta al impuesto. Tampoco se considerarán sujetas al impuesto las indemnizaciones que la Administración deba satisfacer por la resolución de los contratos de aprovechamiento de las zonas complementarias, aunque si el contrato se ha resuelto por causa imputable al concesionario, será abonada con cargo al mismo (art. 247.5 de la LCSP).

A esta misma conclusión hemos de llegar en los supuestos en que la indemnización es percibida por la Administración del concesionario, cuando el contrato se resuelve por causa imputable a éste último, en que le resulta incautada la fianza y además, deberá indemnizar a la Administración los daños y perjuicios ocasionados en lo que exceda del importe de la garantía incautada (art. 247.4 de la LCSP).

---

<sup>1438</sup> Así lo expresa FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la concesión de obra pública...*; cit. (pág. 106).

**CAPÍTULO IV**  
**DEVENGO DEL IMPUESTO**





## I. INTRODUCCIÓN.

Teniendo en cuenta que el hecho imponible «*es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal*», tal y como establece el art. 20 de la Ley 58/2003, General Tributaria; es necesario por tanto referir el elemento temporal en que se entiende producido dicho “presupuesto”, a partir del cual, con carácter general, se va a producir la exigibilidad de la obligación tributaria y del resto de las obligaciones legales que se establecen, sin perjuicio de que la normativa de cada tributo establezca que la exigibilidad se produzca en un momento distinto al del devengo<sup>1439</sup>.

La determinación del momento en que se produce el devengo del tributo es esencial, tanto para los sujetos pasivos del impuesto como para la Administración tributaria, ya que determina la normativa aplicable, fija el tipo de gravamen a aplicar (ya que éste puede sufrir modificaciones a lo largo del tiempo, en concreto el tipo general del IVA se fijó en un 12 % y actualmente se exige el 16 %), y a partir de dicho momento se genera el deber de cumplir las obligaciones de repercusión del impuesto mediante la emisión de la factura correspondiente<sup>1440</sup>, la obligación de declaración y pago del impuesto, junto con el nacimiento del derecho a deducir las cuotas soportadas por repercusión y el derecho a la devolución de las cuotas soportadas que excedan de las repercutidas; por tanto, producido el devengo, nace la obligación de ingresar el impuesto, con independencia de que haya sido repercutido o de que se haya cobrado por el sujeto pasivo.

---

<sup>1439</sup> El art. 21 de la Ley 58/2003 establece: «1. El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal.

*La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa.*

2. *La Ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo».*

<sup>1440</sup> A este respecto hay que tener en cuenta que el art. 9 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece, en su nº 2 que «*a los efectos de este reglamento, las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del impuesto correspondiente a las citadas operaciones*».

El IVA, tiene como notas características que se trata de un impuesto de carácter instantáneo<sup>1441</sup>, lo que supone que se devenga tantas veces como operaciones se realicen, y es de liquidación periódica, por lo que la cuota a ingresar se obtiene del conjunto de operaciones realizadas durante el periodo de liquidación. Esto supone que en el momento del devengo se genera el nacimiento de tres relaciones jurídicas: la típica, en cuanto el realizador del hecho imponible se convierte en deudor de la obligación tributaria frente a la Administración, por otro lado, el sujeto pasivo debe repercutir el impuesto al adquirente de los bienes y servicios, el cual tiene la obligación de soportarlo, y por último, el sujeto pasivo debe realizar la liquidación del impuesto, recogiendo todas las operaciones que se hayan devengado durante el correspondiente período de liquidación.

Centrándonos en el impuesto que nos ocupa, hay que tener en cuenta que el art. 63 de la Directiva 2006/112/CE establece la regla general, al establecer que el devengo se produce en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios. A continuación establece una serie de normas especiales, en cuanto recoge que en el caso de realizarse pagos anticipados, la exigibilidad del tributo se producirá en el momento del cobro del precio (art. 65 de la Directiva mencionada). Para las operaciones de tracto sucesivo, al ir repitiéndose en forma continuada en el tiempo la entrega de bienes o la prestación de servicios se hace necesario fijar el momento en que se entiende realizado el devengo, haciéndolo coincidir, no con la entrega del bien o prestación del servicio, sino con el momento de la expiración de los periodos a que vayan referidos los pagos, pudiéndose hacer coincidir el devengo con la expiración de un plazo de un año (art. 64 de la Directiva del IVA).

Para ciertas operaciones, los Estados están facultados para establecer la exigibilidad del impuesto, no su devengo, en momentos distintos, como son el momento de la entrega de la factura, en el momento del cobro del precio o en un plazo determinado a partir del devengo. Por tanto, podemos hacer referencia a dos momentos distintos: el nacimiento de la obligación tributaria, que determinará el sujeto pasivo, la normativa vigente y las operaciones que se hayan devengado, y otro distinto, que afecta a la propia aplicación del tributo, referente al momento en que dicha obligación nacida debe liquidarse y efectuarse su ingreso ante la Hacienda pública, que coincidirá con el momento de la exigibilidad del impuesto, que se materializa en el correspondiente periodo de liquidación, abarcando todas las operaciones devengadas durante ese periodo.

En cuanto a la determinación del momento del devengo en nuestro

---

<sup>1441</sup> Así lo recogen LÓPEZ MOLINO, A. M. y PÉREZ LARA, J. M.: “Devengo y realización del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 220. 2003.

ordenamiento, con el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas ya se recogía (art. 8 e) de su Ley reguladora) que «en los contratos de obras, cuya ejecución en tramos se paga paralelamente mediante certificaciones de lo hecho, van haciendo nacer así simultáneamente, la correspondiente cuota, también a trozos o parcialmente», con lo que dicho impuesto se devengaba con el pago de la certificación, tal y como además recogió la jurisprudencia<sup>1442</sup>.

El art. 14 de la Ley 30/1985 recogía en su articulado las prescripciones de la Sexta Directiva IVA, aunque con un mayor detalle respecto a las diferentes especialidades del devengo en el IVA. Sin embargo, en el Anteproyecto de la Ley del IVA de 12 de noviembre de 1984 se establecía que, en las ejecuciones de obras en la que se expedían certificaciones parciales, el devengo se producía en la fecha de emisión de cada una de dichas certificaciones, aunque este apartado fue eliminado y no aparece en el Proyecto de Ley publicado en el Boletín Oficial del Congreso de 25 de abril de 1985 a consecuencia de las protestas formuladas por el sector de la construcción<sup>1443</sup>.

En todo caso, con la entrada en vigor de la Ley 30/1985 y la implantación del IVA, se planteaba el problema respecto a los contratos celebrados por las Administraciones públicas pendientes de ejecución en todo o en parte el día 31 de diciembre de 1985, a los que por tanto se había aplicado el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas pero cuyo devengo se producía bajo el ámbito de aplicación de la Ley 30/1985, aspecto que hemos analizado en el epígrafe dedicado a la evolución de la normativa sobre IVA. Recordamos a estos efectos que la Disposición Final Segunda de la primitiva Ley del IVA consideraba derogado, a partir del día 1 de enero de 1986, entre otros, el Decreto 3314/1966, de 23 de diciembre, por el que se aprobó el Texto Refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y demás disposiciones reguladoras de dicho impuesto. Por tanto, a partir de la entrada en vigor de la Ley 30/1985, solo podría liquidarse el IGTE con posterioridad al 1 de enero de 1986 respecto a los hechos imposables sujetos al mismo y devengados con anterioridad a la citada fecha<sup>1444</sup>.

Al objeto de resolver los problemas que suponía el cambio del impuesto, se dictó el R.D. 2444/1985, de 27 de diciembre, por el que se regula la incidencia en la contratación administrativa de la implantación del IVA. La solución adoptada tenía en cuenta que la Administración debía abonar la diferencia resultante de aplicar al precio cierto el IVA, entendiendo por precio cierto el de la adjudicación menos el IGTE y sobre esta cantidad minorar la ya abonada al

---

<sup>1442</sup> A este respecto Sts. del TS de 12 y 15 de diciembre de 1990.

<sup>1443</sup> Así lo recoge MATA RODRÍGUEZ, M.: “Las certificaciones de obra pública y el IVA: doctrina de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001, dictada en recurso de casación para unificación de la doctrina”; *Quincena Fiscal*, nº 7. 2002 (pág. 44).

<sup>1444</sup> Estos argumentos se esgrimieron por el TEAC en su Resolución de 5 de junio de 1991.

contratista<sup>1445</sup>.

La Ley 37/1992 ha venido a establecer, en su art. 75, una norma general respecto al devengo –punto 1 entrega de bienes y punto 2 prestaciones de servicios- y algunas reglas especiales, que suponen una excepción a la normativa general del devengo –punto 2 bis (ejecuciones de obra cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas), punto 3 (transmisiones de bienes entre el comitente y el comisionista, efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta), punto 4 (transmisiones de bienes entre el comitente y el comisionista en virtud de contratos de comisión de compra), punto 5 (autoconsumo), punto 6 (transferencias de bienes con destino a otro Estado miembro) y punto 7 (operaciones de tracto sucesivo o continuado)-, sin perjuicio de lo establecido en el número Dos del mencionado art. 75 respecto al devengo cuando se produzcan pagos anticipados, anteriores a la realización del hecho imponible.

Además, tenemos que recordar la diferente consideración en la calificación como entregas de bienes o prestaciones de servicios procedente de que en las operaciones exista o no aportación de materiales, ya que para ser calificadas como entregas de bienes, en las ejecuciones de obra, el empresario que ejecuta la obra debe aportar una parte de los materiales utilizados, cuyo coste debe exceder de un 20 % de la base imponible; mientras que, siguiendo un criterio residual, el resto de las ejecuciones de obra serán consideradas prestaciones de servicios. Ahora bien, en uno y otro caso, el art. 75 de la Ley 37/1992 recogió que el devengo se produce en el momento en que los bienes se pongan a disposición del dueño de la obra. Esta regla general, se ha visto modificada cuando en las ejecuciones de obra sea destinatario un ente público, como veremos seguidamente.

## II. DEVENGO EN LA REALIZACIÓN DE PAGOS ANTICIPADOS.

De acuerdo con lo establecido en el número Dos del art. 75 de la Ley 37/1992, cuando se produzcan pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Por tanto se observa, tal y como ha señalado la doctrina<sup>1446</sup>, que “existe un estricto criterio de caja para el devengo de las operaciones, vinculado al cobro

---

<sup>1445</sup> En este sentido se manifiesta la Resolución del TEAC de 21 de julio de 1994.

<sup>1446</sup> CARBAJO VASCO, D.: “Una nota sobre la nueva regla del devengo del IVA en las ejecuciones de obras para las Administraciones Públicas”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 7. 2002 (pág. 1235).

efectivo de la operación, por lo que, si éste no se produce, el impuesto no se devenga, y esto con independencia de que exista pacto sobre tal pago u otra circunstancia (lógicamente, no todo pago anterior a la realización de la operación origina el devengo, pues estos pagos deben constituir retribución de la operación sujeta, así no produce el devengo del impuesto un pago que cumple fines distintos de retribuir la operación, supuestos de fianzas, provisiones de fondos, etc.)”. En este supuesto, por tanto, el devengo se está produciendo con anterioridad al nacimiento del hecho imponible.

Además, hemos de tener en cuenta que el devengo en el supuesto de pagos anticipados se produce tanto en las entregas de bienes como en las prestaciones de servicios, siendo de aplicación también en los supuestos de las normas especiales que se relacionan el art. 75 de la Ley 37/1992. Además, la Dirección General de Tributos ha considerado<sup>1447</sup> que el mero endoso, descuento o pignoración de una certificación de obra no puede considerarse como pago anticipado de la obra a realizar y no determina, por tanto, el devengo correspondiente de dicha obra.

### **III. DEVENGO EN ENTREGAS DE BIENES.**

#### **A) DEVENGO EN LAS CERTIFICACIONES DE OBRA.**

El devengo del impuesto, de acuerdo con el art. 75 de la Ley 37/1992<sup>1448</sup>, se va a producir, en la entrega de bienes, cuando el bien se ponga a disposición del adquirente, salvo que la normativa específica estableciera otro momento (como ocurre con la expropiación forzosa), o bien en el momento del cobro cuando se produzcan pagos anticipados a la entrega del bien.

##### **1.- Análisis del concepto de “puesta a disposición”.**

El centro de la discusión se encuentra en lo que entendamos por “puesta a disposición” que se recoge en el art. 75 de la Ley del IVA al objeto de determinar el momento del devengo. Y esta puesta a disposición no se va a producir, en el ámbito de la contratación administrativa, hasta que no se

---

<sup>1447</sup> Consultas de 1 de junio de 2006 (Nº V1031-06) y 19 de septiembre de 2007 (Nº V1934-07).

<sup>1448</sup> El apartado 1 número Uno de la Ley del impuesto dispone que este se devengará «en las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable».

El apartado Dos del mismo art. 75 establece que «no obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos».

produce la liquidación correspondiente, es decir, el acta de recepción definitiva, ya que, de acuerdo con el art. 6 de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, la recepción de la obra «*es el acto por el cual el constructor, una vez concluida ésta, hace entrega de la misma al promotor y es aceptada por éste...*», sin perjuicio de la recepción tácita que contempla el art. 6 mencionado o de lo que hayan dispuesto las partes<sup>1449</sup>.

Además, como hemos manifestado anteriormente, de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>1450</sup>, el concepto de entrega de bienes a los efectos del IVA no es un concepto que admita su análisis únicamente desde el punto de vista del ordenamiento jurídico de los Estados miembros<sup>1451</sup>, sino que se trata de un concepto de Derecho Comunitario que, por tanto, precisa de una interpretación también comunitaria.

De igual modo, la “ejecución de obra”, es un concepto comunitario que ha de ser objeto de una interpretación en términos de Derecho Comunitario, sin que se puedan transponer sin más, los conceptos del derecho nacional; postura ésta que ha sido mantenida reiteradamente por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, cuando ha interpretado cualquiera de los conceptos que figuran en las normas comunitarias. La jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo ha venido a definir los términos ejecución de obra<sup>1452</sup> y determinado que la puesta a disposición se identifica con la operación que permite a la otra parte disponer de hecho de la obra ejecutada, con independencia de que se haya producido la transmisión formal de la propiedad, ya que teniendo en cuenta que estamos ante un impuesto normalizado, y atendiendo a la normativa particular de cada país miembro en cuanto a los requisitos que cada legislación puede exigir para la transmisión de la

---

<sup>1449</sup> La Dirección General de Tributos señaló, en Contestación de 7 de julio de 2000, que «*el momento en que se produce la puesta a disposición del cliente de las obras que se ejecutan, depende de las condiciones pactadas entre las partes. No tratándose de obra pública, no puede aplicarse a este supuesto la doctrina de este Centro Directivo para aquéllos supuestos, ya que ésta se basa en las condiciones fijadas en la normativa de contratos de las Administraciones Públicas.*

*Si las condiciones de contratación no hacen referencia expresa al momento de puesta a disposición de las obras, habrá que atender a las cláusulas relativas al inicio del período de garantía o a la facultad del dueño de la obra de retener los trabajos ya efectuados - o ya certificados - en caso resolución anticipada del contrato. Esta última circunstancia en particular podría ser determinante para definir el momento de la puesta a disposición de las obras ejecutadas y por lo tanto el devengo de la operación».*

<sup>1450</sup> Consulta de 4 de septiembre de 2002 (Nº 1195-02).

<sup>1451</sup> Así se señaló por la Sentencia de 14 de mayo de 1985 en el Asunto C-139/84.

<sup>1452</sup> La Sentencia de 14 de mayo de 1985, en el Asunto C-139/84 sostiene que, a los efectos de este impuesto, la ejecución de obra implica la obtención de un bien distinto a los bienes que se hayan utilizado para su realización, y ello, tanto si la operación es calificada de entrega de bienes, como si lo es de prestación de servicios. De esta afirmación ha de derivarse que, la entrega o puesta a disposición del destinatario de ese nuevo bien, que es precisamente el que se obtiene como resultado de la ejecución de la obra, determina el momento en que la operación ha de entenderse efectuada.

propiedad, podría atentar contra la uniformidad que se persigue<sup>1453</sup>. Por tanto, no se requiere que el adquirente sea propietario desde el punto de vista civil, sino que basta con que tenga derecho a disponer del bien situándose en una situación *de facto*, análoga a la del propietario, es decir, con las facultades más amplias que generan la mera posesión, siendo válido cualquier título jurídico que acredite la misma.

Por tanto, teniendo en cuenta, como señala la Dirección General de Tributos, que deberán de analizarse las facultades que se atribuyen al destinatario de una operación para compararlas con las que se confieren al propietario de una cosa; el devengo se producirá en *«el momento a partir del cual el destinatario de la operación tenga la posesión completa e inmediata del resultado de la ejecución de obra, quedando la misma a su entera disposición, entendida ésta tanto como la facultad de usar o disfrutar, como relativa a la facultad de disponer, el que determine la entrega de la misma y, por consiguiente el devengo del Impuesto correspondiente a la operación»*. Y añade *«el hecho de que el promotor o dueño de las obras sea propietario de las mismas desde un punto de vista estrictamente jurídico, de acuerdo al derecho nacional, a medida que éstas se van ejecutando, no puede implicar el devengo del Impuesto sin más, por cuanto no se ha producido su entrega y puesta a disposición de aquél, entendida esta disposición, de acuerdo con las anteriores consideraciones, como posibilidad material de uso o destino efectivo al fin para el que se construyan o justifique su ejecución»*<sup>1454</sup>.

Como consecuencia de todos los argumentos expuestos, la Dirección General de Tributos no considera que la mera expedición de certificaciones de obra en las que se documente el estado de avance de las obras, determine en ningún caso, por sí misma, el devengo del impuesto, ya que su simple expedición no puede calificarse como entrega de bienes, por no haber transmisión del poder de disposición; lo que además supone una serie de consecuencias, en cuanto a la no obligación de repercusión del impuesto por el contratista, ni obligación de emisión de facturas (aunque este aspecto lo matizaremos más adelante) o de inclusión en su declaración, sin que tampoco tenga derecho a la deducción correspondiente<sup>1455</sup>.

---

<sup>1453</sup> Apartados 7, 8 y 9 de la Sentencia de 8 de febrero de 1990 del Tribunal de Justicia de las Comunidades, Asunto C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ya vistos.

<sup>1454</sup> Entre otras, Consulta de la DGT de 6 de junio de 2005 (Nº V1013-05)

<sup>1455</sup> En la Consulta de 4 de septiembre de 2002 (Nº 1195-02), se recogen las siguientes consecuencias:

*«- no procederá la repercusión del Impuesto a que se refiere el artículo 88 de la Ley 37/1992, ni la expedición de factura en la que conste la misma sobre el destinatario de las operaciones por la simple circunstancia de expedición de la certificación;*

*- no procederá la consignación de la base imponible de las operaciones en la correspondiente declaración-liquidación a presentar por el empresario o profesional que realice la operación, en función de las obligaciones formales exigidas en el artículo 164 de la Ley 37/1992, en tanto en cuanto no se*



Sin embargo, como vimos anteriormente, este argumento no siempre ha sido compartido por la jurisprudencia, entendiéndose que con la expedición de la certificación de obra se pone la misma a disposición de la Administración<sup>1456</sup>.

## **2.- Posturas jurisprudenciales y doctrinales contrapuestas respecto al devengo en las certificaciones de obra.**

Un aspecto problemático que se planteó a este respecto, ha sido el referente al devengo en las certificaciones de obra, ya que entender que éste se produce en el momento de expedición de la certificación o en el de su cobro, puede tener consecuencias respecto al tipo de gravamen aplicable o incluso en el cálculo de la prorrata de deducción<sup>1457</sup>; destacándose al respecto dos posturas jurisprudenciales y doctrinales, aunque el tema debiera haber quedado zanjado tras la modificación del art. 75 de la Ley 37/1992 para el supuesto de que la destinataria de la operación sea una Administración pública, sin perjuicio de la interpretación que ha realizado el Tribunal Supremo y que veremos más adelante.

Una corriente jurisprudencial<sup>1458</sup>, donde encontramos pronunciamientos del Tribunal Supremo y los Tribunales Superiores de Justicia de Madrid, de la Comunidad Valenciana y de Castilla-La Mancha y la doctrina emanada del Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>1459</sup> y de la Dirección General de

---

*habrá producido el devengo de las mismas;*

*- el destinatario de las operaciones no tendrá obligación de soportar la repercusión del Impuesto, tal y como establece el apartado cinco del artículo 88 de la Ley 37/1992;*

*- no se podrá considerar nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas para el destinatario de la operación, de acuerdo con lo previsto en el apartado uno del artículo 98 de la Ley 37/1992».*

<sup>1456</sup> St. de la Audiencia Provincial de Cáceres de 25 de mayo de 2004, pero que va a enjuiciar hechos acaecidos antes de la modificación del art. 75.Uno de la Ley 37/1992.

<sup>1457</sup> A estos efectos hay que tener en cuenta el criterio recogido por la Sentencia del TJCE (Sala Segunda) de 26 mayo 2005 Asunto C-536/03 *Antonio Jorge Lda y Fazenda Pública*, en los siguientes términos: «El artículo 19, se opone a la inclusión en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata de deducción del valor de las obras en curso de ejecución efectuadas por un sujeto pasivo en el ejercicio de una actividad de construcción, cuando dicho valor no se corresponda con entregas de bienes o prestaciones de servicios ya realizadas o que hayan originado el otorgamiento de certificaciones de obra o el cobro de pagos anticipados a cuenta».

<sup>1458</sup> En este sentido se ha pronunciado el TS (Sts. de 20 de enero de 1995 y 29 de abril de 2004), el TSJ de Madrid (Sts. 13 y 20 de julio de 1995, 11 de julio de 1996, 6 de febrero y 23 de octubre de 1997, 2 de abril y 4 de diciembre de 1998 y 23 de septiembre de 2002), el TSJ de la Comunidad Valenciana (Sts. de 23 de septiembre de 1996 y 10 de octubre de 1997) y el TSJ de Castilla-La Mancha (St. de 21 de febrero de 2000).

<sup>1459</sup> En este sentido las Resoluciones de 15 de octubre de 1992, 15 de abril y 27 de mayo de 1993, 6 de octubre de 1994 y 22 de junio de 1995, y 27 de febrero de 1998.

Tributos<sup>1460</sup>, se ha manifestado a favor de considerar que los abonos al contratista, resultantes de las certificaciones expedidas, son pagos a cuenta, sujetos a rectificaciones y variaciones que se producen cuando se mide y recepciona finalmente la obra, en cuyo momento resultará definitivamente aprobada. Como argumento se cita el anterior art. 145 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas el cual recoge que «*los abonos tienen el concepto de pagos a buena cuenta..., y sin suponer, en forma alguna, aprobación y recepción de las obras que comprenden*». El devengo del IVA, en consecuencia y salvo en casos de pago a cuenta, no podía vincularse a la expedición de la “certificación de obra”.

El devengo se produciría en el momento del cobro de la certificación, en base al argumento de que la expedición de una certificación no comporta la entrega de bienes, pues ésta no se produce hasta la recepción provisional de la obra, en base al art. 218 de la Ley de Contratos del Sector Público (anteriormente el art. 147 del TRLCAP). Por tanto, los abonos de las certificaciones que se iban expidiendo, tenían el carácter de pagos anticipados, y el devengo por tanto, se produciría en el momento del cobro. Así además vino entendiéndose por diversos autores<sup>1461</sup>.

El hecho de considerar que el devengo se produce en el momento del cobro tiene como consecuencia que, si como medio de pago se utiliza una transferencia bancaria, el devengo se produce cuando la misma llega al patrimonio del acreedor y no en el momento en que se da la orden de

<sup>1460</sup> A este respecto, las Resoluciones vinculantes de 7 de mayo de 1986 y 12 de noviembre de 1986, de la Dirección General de Tributos, establecieron lo siguiente:

«*El Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las ejecuciones de obras inmobiliarias se devengará:*

*1º. Si se trata de ejecuciones de obras con aportación de materiales, cuando los bienes a que se refieren se pongan a disposición del dueño de la obra.*

*2º. En las ejecuciones de obras sin aportación de materiales, cuando se efectúen las operaciones gravadas.*

*3º. En las operaciones que originen pagos anticipados anteriores a la puesta a disposición de los bienes o a la realización de la operación, en el momento del cobro total o parcial, por los importes efectivamente percibidos.*

*No se considerarán a estos efectos efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de los trabajos objeto del contrato hasta que el importe de las mismas no hubiese sido hecho efectivo el empresario.*

*La presentación o expedición de las certificaciones de obras no determina el devengo del Impuesto, salvo los casos de pago anticipado del precio anteriormente indicados».*

La Resolución de 25 de febrero de 1994 añade que «*...la simple expedición de una certificación de obra no puede calificarse de entrega de bienes por no haber transmisión del poder de disposición. Cuando, por pacto expreso de las partes, la expedición o aceptación de una certificación de obra suponga la entrega de lo construido al adquirente, en los términos del artículo 8, apartado uno de la Ley, también se producirá el devengo del impuesto*». En fecha más actual, Resoluciones de 28 de septiembre de 1999 y 7 de diciembre de 1999.

<sup>1461</sup> A este respecto ALIAGA AGULLÓ, E. y NAVARRO FAURE, A.: Comentario a la St. del TSJ de Cataluña 327/1997, de 17 de abril; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 96. 1997.

transferencia<sup>1462</sup>.

Ahora bien, puede ocurrir que al objeto de extinguir las obligaciones tributarias que un deudor posee con la Administración, ofrezca como pago la compensación con un crédito que él mismo posee contra la misma, instrumentado a través de una certificación de obra, posibilidad que se recoge en el art. 71 de la actual Ley General Tributaria y 55 del RGR, bien a instancia del obligado tributario (art. 72 de la LGT y 56 del RGR) o de oficio (art. 73 de la LGT y 58 del RGR). En estos términos, el art. 71 de la LGT viene a recoger que: *«Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan»*.

Por tanto, el reconocimiento del crédito va a posibilitar la extinción de la deuda tributaria por compensación. El Tribunal Económico-Administrativo Central interpreta que el IVA aplicable va a ser el vigente en el momento del reconocimiento de la obligación, aunque el vigente en el momento de la resolución de la compensación haya sido modificado. En este sentido, el Tribunal mencionado recoge que<sup>1463</sup>: *«debe entenderse que en los casos en que no existiendo pago material de las obras ejecutadas, por ofrecerse el crédito de ellas derivada en compensación de deudas tributarias, es el momento del reconocimiento del crédito, la fecha que permite su exigibilidad y por tanto la que debe utilizarse en los supuestos de compensación como equivalente al pago a los efectos de determinar el tipo de IVA aplicable»*. Aunque en todo caso, cuando se produjera la recepción definitiva de las obras, en ese momento se produciría el devengo del impuesto<sup>1464</sup>.

Ahora bien, si al amparo de lo dispuesto en el art. 147.5 del TRLCAP, (actual art. 218.5 de la Ley de Contratos del Sector Público) las obras han sido recepcionadas parcialmente, en este caso el devengo sí debía entenderse producido con la emisión de la certificación de la liquidación provisional<sup>1465</sup>.

---

<sup>1462</sup> St. del TSJ de Castilla-La Mancha de 5 de diciembre de 1995 que hace referencia a una obra contratada por el INSALUD, y que resuelve una controversia derivada de que entre la orden de transferencia y el cobro efectivo hubo un cambio en el tipo impositivo.

<sup>1463</sup> Resolución de 6 de junio de 1996, Fundamento Jurídico Tercero.

<sup>1464</sup> St. del TSJ de Cataluña de 27 de julio de 2001.

<sup>1465</sup> Esta consideración se recogía por la Dirección General de Tributos, Resolución de 8 de febrero de 1995 (prácticamente reproducida en la Resolución de 30 de marzo de 1995) en los siguientes términos: *«Para determinar el devengo del impuesto como consecuencia de la expedición de certificaciones por ejecuciones de obras con aportación de materiales, deberá estarse al carácter de las certificaciones expedidas, si la certificación no supone la puesta de la obra a disposición del cliente, como es lo habitual en los supuestos de contratos con entidades públicas el impuesto no se devengará hasta el momento de cobro efectivo de la certificación; en otro caso, si la certificación supusiera la entrega de la obra o parte de la misma al cliente, la expedición de la certificación producirá el devengo del impuesto, con independencia del momento en que se cobre el precio correspondiente a la obra certificada»*. En este

Este mismo criterio se venía manteniendo con la anterior regulación contenida en el art. 172 del Reglamento General de Contratación del Estado, a cuyo tenor *«recibidas provisionalmente las obras se procederá seguidamente a su medición general y definitiva, con asistencia del contratista o de un representante suyo, formulándose por el facultativo de la Administración director de las obras en el plazo de 6 meses desde la citada recepción la liquidación provisional de las realmente ejecutadas, tomando como base para su valoración las condiciones económicas establecidas en el contrato»*. Por tanto, la jurisprudencia<sup>1466</sup> va a mantener que la recepción provisional de las obras supone la puesta de las mismas a disposición y en posesión de la Administración, y todo ello sin perjuicio, por supuesto, de las consecuencias que pudieran manifestarse durante el plazo de garantía.

El entender que el devengo se produce en el momento del pago, supone que, si durante el tiempo transcurrido entre el libramiento de la certificación y el cobro de la misma, se producía una modificación del tipo impositivo, teniendo en cuenta que el tipo impositivo aplicable es el vigente en el momento del devengo (art. 90.Dos de la Ley 37/1992); habría que aplicar el vigente en el momento del cobro<sup>1467</sup>, lo que daría lugar a la consiguiente rectificación de la factura al amparo del art. 162 del Reglamento del IVA. En cuanto a la parte que debe soportar la repercusión de la cuota diferencial del IVA, recae sobre el contratante, tal y como ha manifestado la jurisprudencia<sup>1468</sup>.

Por otro lado, a favor de considerar que el devengo se producía en el momento de expedición de las certificaciones, nos encontramos la jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia de la Comunidad Valenciana<sup>1469</sup> y de Cataluña<sup>1470</sup>, al entender, haciendo referencia a la anterior legislación sobre contratación (en concreto los artículos 47 de la Ley de

---

sentido igualmente la Resolución de 25 de julio de 1995. También la St. del TSJ de Madrid de 24 de mayo de 2000 alude a los pactos que hayan celebrado las partes, ya que en el caso de autos, las partes habían pactado que la certificación suponía la entrega de la obra ejecutada a todos los efectos, y por tanto se va a determinar el momento del devengo coincidiendo con la emisión de la certificación.

<sup>1466</sup> St. de la Audiencia Nacional de 24 de mayo de 1996.

<sup>1467</sup> En este sentido se manifiestan el Tribunal Supremo, en St. de 29 de abril de 2004, y los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña (St. de 27 de julio de 2001), de Castilla-La Mancha (St. de 21 de febrero de 2000), de Madrid (St. de 31 de mayo de 2000), así como el Tribunal Económico-Administrativo Central (Resoluciones de 6 de octubre de 1994, 6 de junio de 1996 y 27 de febrero y 6 de noviembre de 1998).

<sup>1468</sup> Sts. de los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla-La Mancha de 5 de diciembre de 1995 y de Madrid de 31 de mayo de 2000.

<sup>1469</sup> Sts. de 25 de mayo de 1994, 7 de junio y 14 y 21 de julio de 1995, 30 de enero, 1 de febrero, 30 de julio y 26 de septiembre de 1996, 24 de marzo y 15 de julio de 1998, 5 de marzo de 1999, 22 de diciembre de 2000 y 30 de marzo de 2001.

<sup>1470</sup> St. de 17 de abril de 1997.

Contratos del Estado de 1965 y 142 de su Reglamento de 1975), que, con la emisión de la certificación de obra, se pone la obra a disposición de la Administración, naciendo para el contratista el derecho al cobro.

Por tanto, los pagos que se realicen no tienen el carácter de pagos anticipados, sino de pago final de la obra certificada, y el tipo de gravamen a aplicar será el vigente en el momento de la expedición de la certificación.

La jurisprudencia viene a señalar<sup>1471</sup> que, de acuerdo con el art. 47 de la Ley de Contratos del Estado, donde se recoge que «*el contratista tendrá derecho al abono de la obra que realmente ejecute, con arreglo al precio convenido*», se sienta un principio general por el cual no se vincula el derecho subjetivo al cobro de la obra a la entrega definitiva de la misma, lo que ocurre con otros contratos de obra civil. Además así se opta por pagar una obra pública, normalmente cara, a medida que el contratista va entregando partes de la misma, y así vaya disponiendo de financiación para su consecución.

También se esgrime como argumento para defender esta postura, el hecho de que las certificaciones pueden ser transmisibles, lo que obliga a la Administración a que, una vez ha tenido conocimiento de la misma, venga obligada a realizar el pago al cesionario<sup>1472</sup>.

### **3.- Doctrina de la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001.**

La Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó la Sentencia de 5 de marzo de 2001, en recurso de casación para la unificación de la doctrina<sup>1473</sup>, y respecto

---

<sup>1471</sup> St. del TSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de septiembre de 1996.

<sup>1472</sup> En concreto, la St. del TSJ de la Comunidad Valenciana de 26 de septiembre de 1996, recoge que aunque el art. 142 del Reglamento de Contratos del Estado establece que los abonos al contratista tienen el concepto de pagos a buena cuenta sujetos a las rectificaciones que se produzcan, «*no nos encontramos ante un anticipo del pago, sino con un pago perfecto, aunque no definitivo en su cuantía, sujeto a las rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición final. La prueba de ello es que el art. 145 del reglamento (en referencia al antiguo Reglamento de Contratos del Estado) en su párrafo segundo, permite que las certificaciones que se expiden a nombre del contratista sean transmisibles y pignoraibles conforme a Derecho, y que una vez que la Administración tenga conocimiento de la transmisión de aquellas el mandamiento de pago habrá de ser expedido a favor del concesionario, indicando también el nombre del cedente. Por ello, aun cuando la liquidación final de la obra se realizara dentro de los seis meses siguientes a la recepción definitiva (art. 57 de la Ley), esta última no produce el derecho al cobro total de la obra, que ya ha sido cobrado parcialmente mediante las certificaciones, sino que lo que implica es la extinción de la responsabilidad del contratista (párrafo segundo del art. 56 de la Ley).*»

<sup>1473</sup> Dictada como consecuencia de las tesis contradictorias sustentadas por partes en idéntica situación procesal en recursos relativos al devengo en ejecuciones de obras públicas: St. del TSJ de la Comunidad Valenciana que confirmaba la Resolución de 28 de febrero de 1993 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia que mantenía el devengo del IVA con la expedición de la certificación, frente a la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de enero de 1995, que entendía que la expedición de la certificación no suponía la aprobación y recepción de las obras correspondientes.

de la producción de sus efectos existen diversas opiniones<sup>1474</sup>. Dicha Sentencia recoge la doctrina según la cual con la emisión de las certificaciones se está produciendo una entrega de unidades de obra y su puesta a disposición de la Administración. Así, se recoge que la emisión de la certificación «*supone la entrega de unidades de obra ejecutadas*» porque «*las certificaciones de obra responden a resultados parciales de la obra realmente ejecutada y permiten que, una vez realizada y, por tanto, puesta a disposición de la Administración a partir de que se expide la certificación, el contratista pueda exigir el pago a cuenta de la obra realizada*». Y puesto que «*cada certificación documenta en realidad una entrega de obra*», se admite que el pago sea a buena cuenta y no definitivo, pero no es un pago anticipado. Por tanto, el devengo del IVA tiene lugar en el momento de la expedición de las certificaciones, en virtud de la regla general del devengo en entrega de bienes.

La Sentencia se sustenta en una peculiar interpretación de los artículos 47 y 54 de la derogada Ley de Contratos del Estado y 142 y 170 del Reglamento General de Contratación del Estado, Reglamento que sigue vigente en cuanto que no se oponga a la Ley de Contratos del Sector Público. Asimismo, la Sentencia esgrime en su argumentación los arts. 1592 y 1599 del Código Civil, el primero de los cuales señala que «*el que se obliga a hacer una obra por piezas o por medida, puede exigir del dueño que la reciba por partes y que le pague su proporción, presumiéndose aprobada y recibida la parte satisfecha*»; recogiendo en el segundo de los artículos citados que «*si no hubiera pacto o costumbre en contrario, el precio de la obra deberá pagarse al hacerse la entrega*».

Por tanto, el Tribunal Supremo en esta Sentencia, recoge la doctrina según la cual el devengo del IVA se produce con la expedición de la certificación de

---

<sup>1474</sup> Así, mientras para CARBAJO VASCO, D.: *op. cit.* dicha Sentencia es creadora de jurisprudencia, en el sentido del art. 1.6 del Código Civil, (pág. 1237), MATA RODRÍGUEZ, M.: “Las certificaciones de obra pública...”; *cit.* (pág. 43) recoge que si bien la Sentencia debe ser cumplida por las partes, niega su eficacia doctrinal más allá del caso resuelto, ya que no se trata de una Sentencia en interés de la ley, de manera que se aplica el principio *una Sentencia no hace jurisprudencia*, ya que el art. 1.6 del Código Civil establece que «*la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Supremo...*». El mencionado autor destaca que “por lo general, la administración suele aceptar el criterio de los tribunales cuando se trata de jurisprudencia consolidada, aunque tampoco faltan ejemplos de cambios introducidos en una Ley para abortar una línea jurisprudencial que se entiende perjudicial a la Hacienda”. Por otro lado, la Dirección General de Tributos, en Consulta de 6 de junio de 2005, menciona el art. 98.2 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, según el cual «*si la Sentencia declara que ha lugar al recurso, casará la impugnada y resolverá el debate planteado con pronunciamientos ajustados a derecho, modificando las declaraciones efectuadas y las situaciones creadas por la Sentencia recurrida*», para añadir a continuación que «*del contenido de este precepto ha deducido la doctrina que en los casos en que la Sentencia es desestimatoria, como ocurre en la Sentencia de 5 de marzo de 2001 que se ha citado, la misma no produce efecto alguno, al igual que ocurre en el recurso de casación en interés de Ley, si bien en este segundo caso ya se ha pronunciado de forma expresa el mismo Tribunal Supremo (Sentencia de 1 de diciembre de 1992)*». Ahora bien, la doctrina sentada en la St. de 5 de marzo de 2001 fue seguida por tribunales menores (St. del TSJ de Cataluña de 18 de julio de 2002).

obra, al recoger que *«...el devengo del IVA se produce en el momento en que aquellas (las certificaciones de obra) se expiden o emiten y no en el momento en que las mismas se abonan...»*. Y ello es así, tal y como se recoge en el texto de la Sentencia, porque *«los contratos de obras, cuya ejecución en tramos se paga paralelamente mediante “certificaciones de lo hecho”, van haciendo nacer, así, simultáneamente, la correspondiente cuota, también a trozos o parcialmente, del IVA»*.

Teniendo en cuenta que el art. 75 de la Ley 37/1992 recoge que en las entregas de bienes el impuesto se devengará cuando tenga lugar la puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúe conforme a la legislación que les sea aplicable; en las obras públicas tendremos que estar a los preceptos que resultan de aplicación derivados de la normativa sobre contratación administrativa.

El art. 200 de la Ley de Contratos del Sector Público recoge, tal y como se mencionaba en el art. 99 del TRLCAP –y tal y como anteriormente lo hacía el art. 47 de la Ley de Contratos del Estado-, que *«el contratista tendrá derecho al abono de la prestación realizada en los términos establecidos en esta Ley y en el contrato y con arreglo al precio convenido»*.

Por su parte, el art. 145.1 del TRLCAP recogía y actualmente se pronuncia en los mismos términos el art. 215 de la Ley de Contratos del Sector Público que *«a los efectos del pago, la Administración expedirá mensualmente, (...) certificaciones que comprendan la obra ejecutada durante dicho período de tiempo, (...), cuyos abonos tienen el concepto de pagos a cuenta sujetos a las rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición final y sin suponer, en forma alguna, aprobación y recepción de las obras que comprenden»*.

Por otra parte, el art. 200.4 de la Ley de Contratos del Sector Público establece que *«la Administración tendrá la obligación de abonar el precio dentro de los sesenta días siguientes a la fecha de la expedición de las certificaciones de obras o de los correspondientes documentos que acrediten la realización total o parcial del contrato...»*, precepto que ha sido interpretado<sup>1475</sup> en el sentido de que el mismo hace referencia a la oposición entre, por un lado, las certificaciones de obra y, por otro lado, las actas que reflejan la recepción total o, por excepción, parcial de la obra.

Efectivamente, el art. 205 de la Ley de Contratos del Sector Público recoge que *«el contrato se entenderá cumplido por el contratista cuando éste haya realizado, de acuerdo con los términos del mismo y a satisfacción de la*

---

<sup>1475</sup> Seguimos en este punto a MATA RODRÍGUEZ, M.: “Las certificaciones de obra pública y el IVA...”; *cit.* que si bien se refería, en este punto, al art. 99.4 del TRLCAP, sus conclusiones son perfectamente aplicables a la actual Ley de Contratos del Sector Público.

*Administración, la totalidad de la prestación»<sup>1476</sup>. Y el art. 205.2 establece que «en todo caso su constatación exigirá por parte de la Administración un acto formal y positivo de recepción o conformidad dentro del mes siguiente a la entrega o realización del objeto del contrato...».*

Hay finalmente, una regla especial que vimos anteriormente y que admite la posibilidad de recepciones parciales, ya que el art. 147.5 del TRLCAP establecía (actual en el art. 218.5 de la Ley de Contratos del Sector Público) que *«podrán ser objeto de recepción parcial aquellas partes de obra susceptibles de ser ejecutadas por fases que puedan ser entregadas al uso público, según lo establecido en el contrato».*

De acuerdo con lo que hemos visto, la doctrina señalaba<sup>1477</sup> que los arts. 99.4, 110 y 147.5 del TRLCAP no serían compatibles con la doctrina de la Sentencia, mientras que los arts. 99.1 y 145.1 del TRLCAP sí podrían concordar con ella.

Por tanto, a la vista de la normativa expuesta, no podemos estar de acuerdo con la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001, ya que de acuerdo con la legislación de contratos, la certificación de obra refleja la obra ejecutada, de donde se deriva la obligación para la Administración de realizar los *abonos a buena cuenta*, pero que no supone ninguna *entrega parcial* por parte del contratista, y para el caso de que se produzca una entrega parcial se regula su propio procedimiento en el art. 218.5 de la Ley de Contratos del Sector Público.

Y la legislación de contratos va a establecer un documento específico donde se refleja la entrega y recepción total, o excepcionalmente, parcial, como es el acta prevista en el art. 218.2 de la LCSP, y no la certificación de obras. Incluso si por razones de interés público fuese necesaria la ocupación efectiva de las obras sin haberse producido la recepción formal de los bienes<sup>1478</sup>, se requiere un acuerdo expreso del órgano de contratación, de donde se infiere que las obras no se han puesto a su disposición, ya que si fuera así no se requeriría ningún acto administrativo.

Además, por la propia naturaleza de la ejecución de la obra pública, la obra ejecutada que se recoge en las certificaciones de obra, no podría ser utilizada

---

<sup>1476</sup> En similares términos el art. 110.1 del TRLCAP, aunque en el mismo, en vez de prestación, se recogía “objeto”.

<sup>1477</sup> MATA RODRÍGUEZ, M.: “Las certificaciones de obra pública y el IVA...”; *cit.*

<sup>1478</sup> Dicha posibilidad se recoge en el art. 218.6 de la LCSP: *«Siempre que por razones excepcionales de interés público, debidamente motivadas en el expediente, el órgano de contratación acuerde la ocupación efectiva de las obras o su puesta en servicio para el uso público, aun sin el cumplimiento del acto formal de recepción, desde que concurran dichas circunstancias se producirán los efectos y consecuencias propios del acto de recepción de las obras y en los términos en que reglamentariamente se establezcan».*



por la Administración cuando se hace referencia a los estadios iniciales de una construcción (como son las labores de cimentación u otras similares); y es más, el hecho de que se entendiera la misma en posesión de la Administración y ésta pudiera realizar sin más actuaciones sobre la misma, podría generar problemas en el momento de entender a partir de qué momento comienza la garantía del contratista, ya que éste podría alegar que se han ocasionado perjuicios por la actividad realizada por la Administración contratante.

Por tanto, los abonos que se produzcan, deben ser considerados pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible, cuyo devengo se produce aplicando la norma contenida en el art. 75.Dos de la Ley 37/1992.

#### **4.- La regla especial del devengo del IVA en las ejecuciones de obra cuyos destinatarios sean las Administraciones públicas: modificación del art. 75 de la Ley 37/1992.**

Ante la doctrina del Tribunal Supremo, contraria a las tesis administrativas, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social en su art. 5.Tres, ha modificado la redacción del art. 75.Uno de la Ley 37/1992, incorporando un nuevo punto, el 2º bis con el siguiente tenor: *«Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 147 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2000, de 16 de junio».*

Por tanto, a partir del 1 de enero de 2002, se ha incorporado a nuestro Derecho interno, una nueva regla especial para el devengo de obra, de aplicación a toda ejecución de obra, y siempre que el destinatario de la misma sea una Administración pública.

En cuanto al ámbito subjetivo de aplicación, la referencia se hace a las Administraciones públicas, término, que según la Dirección General de Tributos, ha de interpretarse a la luz del contenido del art. 1 del TRLCAP y que actualmente habría de entender referido al art. 3 de la Ley de Contratos del Sector Público<sup>1479</sup>.

---

<sup>1479</sup> *«Dentro del sector público, y a los efectos de esta Ley, tendrán la consideración de Administraciones Públicas los siguientes entes, organismos y entidades:*

*a) Los mencionados en las letras a) y b) del apartado anterior.*

*b) Los Organismos autónomos.*

*c) Las Universidades Públicas.*

*d) Las entidades de derecho público que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley, tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad, y*

*e) Las entidades de derecho público vinculadas a una o varias Administraciones Públicas o dependientes de las mismas que cumplan alguna de las características siguientes...:*

*No obstante, no tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y*

En relación al ámbito objetivo, se circunscribe a las ejecuciones de obra, por tanto, sin distinguir el diferente tratamiento, en función de que la operación sea calificada como entrega de bienes o prestaciones de servicios que vimos anteriormente. Ahora bien, la referencia al art. 147 del TRLCAP<sup>1480</sup>, al ser un precepto que formaba parte del Título I del Libro II del TRLCAP, Título que hacía referencia al contrato de obras, tal y como aparecía definido en el art. 120<sup>1481</sup> (referencia que en la actualidad debemos entender realizada al art. 218, que se encuadra en el Libro IV Título II de la LCSP) y de acuerdo con lo recogido por la Dirección General de Tributos<sup>1482</sup>, podría hacernos llegar a la conclusión de que solo a esta modalidad contractual resultaría de aplicación esta regla especial, y no al resto de los contratos que celebra la Administración pública. En todo caso, partiendo de que haya sido verdaderamente la voluntad del legislador de circunscribir la aplicación de esta regla especial al típico contrato de obras, y dado que en el contrato de concesión de obra pública también exige un acto de recepción formal en el art. 227 de la LCSP y remitiéndose el efecto al art. 218, se aplicaría también esta regla especial<sup>1483</sup>.

Por tanto, se entiende que se liga el momento del devengo con un acto formal, como es la recepción de la obra, a la que deberá concurrir un facultativo designado por la Administración, como representante de ésta, el facultativo encargado de la dirección de las obras, y el contratista asistido, si lo estima oportuno, de su propio facultativo.

---

*Entidades locales. »*

<sup>1480</sup> Referencia que ha sido objeto de crítica por CARBAJO VASCO, D.: *op.cit.* (pág. 1239) que señala que “formalmente la referencia no debería haberse hecho al artículo 147, ya que el Texto Refundido tiene un artículo único, tal y como afirmaba el Dictamen del Consejo Económico y Social al Anteproyecto de la Ley de Medidas, de 23 de septiembre de 2001”.

<sup>1481</sup> El art. 120 del TRLCAP señalaba: «A los efectos de esta Ley se entiende por contrato de obras el celebrado entre la Administración y un empresario cuyo objeto sea:

a) La construcción de bienes que tengan naturaleza inmueble, tales como carreteras, ferrocarriles, puertos, canales, presas, edificios, fortificaciones, aeropuertos, bases navales, defensa del litoral y señalización marítima, monumentos, instalaciones varias, así como cualquier otra análoga de ingeniería civil.

b) La realización de trabajos que modifiquen la forma o sustancia del terreno o del subsuelo, como dragados, sondeos, prospecciones, inyecciones, corrección del impacto medioambiental, regeneración de playas, actuaciones urbanísticas u otros análogos.

c) La reforma, reparación, conservación o demolición de los definidos en las letras anteriores».

<sup>1482</sup> Así se interpreta por la Dirección General de Tributos, en sus Consultas de 9 de julio de 2002 (Nº 1049-02) y 19 de septiembre de 2007 (Nº V1934-07), donde se recoge que «si la voluntad del legislador hubiera sido la de establecer o señalar de forma expresa una regla de devengo aplicable al total de contratos de los que resulten destinatarias las Administraciones Públicas, la referencia no se habría hecho al artículo 147 que se ha citado, sino al artículo 110 del mismo cuerpo normativo, que es el que regula con carácter general el cumplimiento de los contratos y la recepción».

<sup>1483</sup> En este sentido, compartimos la opinión expresada por FALCÓN Y TELLA, R.: *Régimen fiscal de la Concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*; *cit.* (pág. 74).

Ahora bien, a pesar de la modificación introducida por la Ley 24/2001, el Tribunal Supremo ha seguido manteniendo el criterio reflejado en la Sentencia de 5 de marzo de 2001, en base a la naturaleza de las certificaciones de obra, cuyo pago no tiene el carácter de anticipado; si bien el mismo no es definitivo en su cuantía respecto a la obra finalmente realizada, sino que está sujeto a las rectificaciones y variaciones que se produzcan en la medición definitiva de aquélla<sup>1484</sup>.

La doctrina emanada de la Dirección General de Tributos<sup>1485</sup> concluye que, si se ha producido la entrega de los terrenos, el impuesto se devenga en su totalidad, y ello a pesar de que el precio se satisfaga mediante pagos periódicos. No obstante, si existen pagos anticipados anteriores a la puesta a disposición de los terrenos, el impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial por los importes efectivamente percibidos.

En el supuesto de que se produzca el endoso, descuento o pignoración de una certificación de obra, estaremos ante un nuevo hecho imponible, como es el de la cesión de crédito, sin que se considere como pago anticipado, y por tanto, sin determinar el devengo del impuesto<sup>1486</sup>.

## **B) DEVENGO EN LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES.**

Con la formalización de una venta en escritura pública, se produce la adquisición de la propiedad a favor del comprador, ya que el otorgamiento de escritura equivale a la entrega del inmueble<sup>1487</sup>, y por tanto, en ese momento, se produce el devengo del impuesto. Sentada esta premisa, hay que tener en cuenta que, si se pacta el pago aplazado o fraccionado del precio, esto no puede suponer en ningún momento el fraccionamiento del IVA, ya que se ha producido el devengo del impuesto, y por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria<sup>1488</sup>. La voluntad de las partes carece de eficacia para determinar el

---

<sup>1484</sup> En este sentido la St. de 27 de enero de 2003, para la unificación de la doctrina en la que se alegaba como doctrina contradictoria la St. del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 4 de noviembre de 1997 y diversas Sentencias tanto del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (6 de febrero de 1997, 13 de junio de 1996, 23 de octubre de 1997 y 22 de mayo de 1997) como del propio Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (St. de 10 de octubre de 1997).

<sup>1485</sup> Consulta de 5 de junio de 2002 (Nº V0022-02) y Resoluciones vinculantes de 7 de mayo de 1986 y 12 de noviembre de 1986.

<sup>1486</sup> Resoluciones de 31 de mayo de 1995, 18 de septiembre de 1996 y 4 de septiembre de 2002 (Nº 1195-02) de la DGT.

<sup>1487</sup> El art. 1462 del Código Civil recoge que cuando la venta se haga mediante escritura pública, el otorgamiento de esta equivaldrá a la entrega, si de la misma no resultare o se dedujere claramente lo contrario.

<sup>1488</sup> A este respecto la Resolución del TEAC de 17 de diciembre de 2003.

momento del devengo.

### **C) DEVENGO EN PERMUTAS DE BIENES.**

El devengo en las entregas de bienes no representa ninguna especialidad, de forma que el devengo se produce cuando cada uno de los bienes se ponga a disposición del adquirente. El devengo en las prestaciones de servicios se producirá igualmente de acuerdo con las reglas generales.

En cuanto a la permuta simultánea de bienes y/o servicios no presenta una especial complejidad. Como hemos señalado anteriormente, en una permuta de bienes o servicios se producen dos hechos imponible, en la medida que existen dos entregas de bienes o de prestaciones de servicios, siempre y cuando los permutantes sean sujetos pasivos del IVA. Como el impuesto se devenga, siguiendo lo regulado por la Ley del IVA, con la entrega de bienes o prestación de servicios, y dado que en la permuta ambas operaciones son independientes entre sí, se producirán dos devengos en relación con el IVA, que serán simultáneos en el tiempo si ambos bienes se intercambian en el mismo acto.

Cuando se produce la entrega de un bien a cambio de una edificación a construir, estaremos ante una permuta de cosa futura, siendo doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos que en las operaciones de transmisión de solares u otros inmuebles a cambio de edificaciones o parte de las mismas, que puede ser incluso a construir sobre ellos, la entrega inicial de los solares o inmuebles supone tanto el devengo del impuesto correspondiente a dicha entrega (en caso de que la operación esté sujeta a este impuesto), como el devengo por la entrega de las edificaciones a construir, considerándose la entrega del primer inmueble como pago anticipado a la entrega de dichas edificaciones que se producirá en el futuro, una vez la construcción haya concluido<sup>1489</sup>. Y ello se defiende en base a que, de acuerdo con lo regulado en el art. 75.Dos de la Ley 37/1992, el devengo de las dos operaciones se produce en el momento de la entrega del primer bien a permutar, por cuanto el precio de la edificación es una parte del solar sobre el que se edifica, y, por consiguiente, dicho precio se recibe por el transmitente de la edificación antes de la construcción de la misma, es decir, anticipadamente.

Ahora bien, dado que en un primer momento lo que se produce es la determinación provisional de la base imponible, y en el momento en que se produzca la entrega de los bienes esta se determinará definitivamente, comenzará a contar el plazo de 4 años señalado en el art. 89.Uno de la Ley 37/1992, para rectificar las cuotas impositivas repercutidas. En todo caso,

---

<sup>1489</sup> Consulta de la DGT de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2258-03).

debemos tener en cuenta el procedimiento interpuesto contra España por la Comisión Europea, lo que será objeto de estudio en el epígrafe dedicado a la determinación de la base imponible.

#### **D) DEVENGO EN LAS EXPROPIACIONES.**

En el supuesto de que nos encontremos ante una operación sujeta al impuesto por darse los requisitos exigidos por su normativa reguladora, el devengo del mismo se producirá de acuerdo con lo establecido en el art. 75.Uno, teniendo en cuenta que su número 1 establece que el devengo se produce con la puesta a disposición, o en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

Por tanto, en el caso de que no se produzcan pagos anticipados anteriores a la entrega de los terrenos objeto de expropiación, el devengo del IVA se producirá, cuando tenga lugar la entrega conforme a la legislación que le sea aplicable: es decir, conforme a los arts. 51 y siguientes de la Ley de Expropiación Forzosa de 16 de diciembre de 1954, y el Reglamento dictado para su desarrollo, aprobado por Decreto de 26 de abril de 1957, según los cuales la entrega se produce en el momento en que, cumplidos todos los requisitos, se procede a la ocupación de la cosa expropiada por vía administrativa, con independencia de la fecha en que se publique en el Boletín Oficial del Estado<sup>1490</sup>.

Cuando el pago del justiprecio se pacta en especie, y se hace a cambio de un bien a construir, recibirá en cuanto al devengo el mismo tratamiento de permuta por cosa futura, cuyo estudio hemos realizado anteriormente<sup>1491</sup>. Además, a efectos de sujeción al impuesto, es indiferente que se adquieran los bienes o los derechos de aprovechamiento urbanísticos procedentes de la expropiación a través de escritura pública, en cuyo caso, la entrega material de los terrenos en que se han materializado tales derechos no constituye más que la concreción de aquella entrega, por lo que no tendrá incidencia a efectos del impuesto<sup>1492</sup>.

---

<sup>1490</sup> Consultas de la DGT de 13 de marzo de 1986, 6 de noviembre de 1998 (Nº 1743-98) y 29 de enero de 1999 (Nº 0111-99).

<sup>1491</sup> Así se recoge en la Consulta de 6 de marzo de 2003 (Nº 0361-03), en relación a la entrega por un particular de una casa unifamiliar a un Ayuntamiento en virtud de una expropiación forzosa, recibiendo como justiprecio cuatro pisos, ocho plazas de garaje y dos locales de negocio, que se construirían en el inmueble entregado. Igualmente la Consulta de 24 de noviembre de 2004 (Nº V0300-04) sobre la adquisición por un Ayuntamiento de un solar de propiedad de personas físicas no empresarios y abono del justiprecio mediante un solar recientemente urbanizado.

<sup>1492</sup> Consulta de la DGT de 8 de abril de 2003 (Nº 0127-03) que sustituye a la de fecha 29 de enero de 2003 que, en consecuencia, queda anulada.

## E) DEVENGO EN EL DERECHO DE SUPERFICIE.

### **1.- Devengo del IVA de la constitución del derecho de superficie y de los pagos periódicos.**

Tenemos que destacar que se ha producido una evolución en la doctrina de la Dirección General de Tributos, ya que en un primer momento, se consideraba como un pago aplazado y en la actualidad como una operación de tracto sucesivo. Hasta el año 2000<sup>1493</sup>, la Dirección General de Tributos asimilaba la constitución del derecho de superficie a una operación con pago aplazado en lugar de tratarla como una operación de tracto sucesivo. Así, en las Resoluciones de la Dirección General de Tributos se consideraba que *«a efectos del IVA, la constitución del derecho de superficie es una prestación de servicios de tracto único, en la que no puede decirse que existen percepciones sucesivas o continuadas del derecho de superficie de que se trate»*<sup>1494</sup>.

Como consecuencia de esta tesis, se concluye que, por aplicación del art. 75.Uno.2º de la Ley 37/1992, que dispone que en el caso de prestaciones de servicios se devenga el IVA cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas, *«este Impuesto se devengará en el momento de inscribirse en el Registro de la Propiedad la escritura en que se formaliza, independientemente de que el canon a satisfacer se haga mediante pago único o mediante pagos periódicos»*.

Esta interpretación suponía que el IVA asociado al valor total del derecho de superficie se devengaba en su totalidad en un primer momento, en el periodo de liquidación correspondiente a la fecha de inscripción del derecho en el Registro de la Propiedad. Por tanto, el superficiario debía satisfacer todo el IVA correspondiente a la operación desde el principio, incluyendo la suma de los cánones más el valor de lo construido, lo que en la práctica desincentivaba la realización de operaciones de este tipo.

A partir del año 2001, la Dirección General de Tributos modificó su interpretación<sup>1495</sup>, atendiendo a que, en la medida en que la constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute de inmuebles, se asimila por la propia Ley 37/1992 a una prestación de servicios, en concreto a las operaciones de arrendamiento, las cuales, a su vez, son operaciones de tracto sucesivo por antonomasia, se deduce que el tratamiento como operación

---

<sup>1493</sup> Resoluciones de 27 de abril de 1998 (Nº 0715-98) y 9 de diciembre de 1998 (Nº 1892-98), 22 de febrero de 1999 (Nº 0204-99) y 15 de noviembre de 2000 (Nº 2066-00).

<sup>1494</sup> Resolución de 8 de julio de 1998 (Nº 1225-98) que reproduce el contenido de la Consulta contestada por la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda.

<sup>1495</sup> Resoluciones de 10 de enero de 2001 (Nº 0012-01) y 11 de diciembre de 2001 (Nº 2177-01).

de tracto sucesivo es el procedente para las citadas operaciones de constitución, transmisión o modificación de derechos reales de uso o disfrute sobre inmuebles, inclusive el derecho de superficie.

Debe considerarse, por tanto, que la constitución del derecho de superficie es, a efectos del IVA, una operación de tracto sucesivo, recogiendo el nº 7 del art. 75.Uno de la Ley 37/1992, una regla especial para el devengo de este tipo de operaciones, de forma que el devengo del citado tributo se producirá a medida que se hacen exigibles los pagos y la reversión de las instalaciones que hubieran podido pactarse.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año en la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde al anterior devengo, hasta la citada fecha. En este supuesto nos encontraríamos si un Ayuntamiento constituye sobre uno de sus bienes un derecho de superficie con carácter gratuito, siendo la única obligación del superficiario la reversión de lo construido al término de la finalización del derecho de superficie<sup>1496</sup>. Igualmente se aplicaría si el derecho de superficie se constituye a favor del Ayuntamiento, teniendo como contraprestación la obligación de cesión del uso de parte del inmueble a favor del superficiante durante el plazo del derecho de superficie<sup>1497</sup>.

Ahora bien, la aplicación del art. 75 de la Ley 37/1992 ha sido objeto de diversas interpretaciones por la Dirección General de Tributos<sup>1498</sup>, en función del método de determinación de la base imponible que hemos visto anteriormente, de forma que:

- Si la base imponible se determina en función del precio de mercado del derecho de superficie, el devengo se producirá (según lo establecido en el art. 75.Uno.7 primer párrafo) a 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido y calculado en función de los años de duración del derecho de superficie debidamente actualizado conforme a criterios financieros<sup>1499</sup>.

---

<sup>1496</sup> Consultas de la DGT de 14 de abril de 2003 (Nº 0535-03) y 16 de junio de 2006 (Nº V1178-06). Este valor se aplicará aun cuando el canon fijado tenga carácter simbólico –Consulta de la DGT de 3 de julio de 2007 (Nº V1446-07)-.

<sup>1497</sup> Así se recoge en la anteriormente mencionada Consulta de la DGT de 22 de abril de 2008 (Nº V0838-08).

<sup>1498</sup> En este punto seguimos a JAUMANDREU PATXOT, A.: *op. cit.*

<sup>1499</sup> Consulta de la DGT de 16 de junio de 2006 (Nº V1178-06) que defiende la aplicación de este criterio frente a otro meramente de reparto proporcional entre los años de duración del derecho de superficie.

- En el supuesto de que la base imponible venga determinada por el importe de los cánones y el precio de mercado del bien inmueble objeto de reversión, el devengo del impuesto coincidirá con el pago de las cuotas y con el momento de la entrega del bien objeto de reversión (art. 75.Uno.7 segundo párrafo).

De acuerdo con la literalidad de la norma, como hemos expuesto anteriormente, de producirse pagos con una periodicidad superior al año, estaríamos en un supuesto del segundo párrafo del art. 75, y por tanto el impuesto se devengaría cada año de duración del contrato, por la parte proporcional resultante de sumar las magnitudes que forman la contraprestación. En todo caso, hemos de destacar la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>1500</sup> que considera que cuando parte de la contraprestación sea la entrega de un bien antes del término del plazo, el devengo se produce en el momento en que se produzca dicha entrega, y no a 31 de diciembre.

## **2.- Devengo del IVA de la reversión de lo construido.**

En cuanto al devengo por la reversión de lo construido, y teniendo en cuenta que estamos ante una entrega de bienes a efectos de IVA, la Dirección General de Tributos hace una interpretación curiosa y lleva el tema al ámbito de los pagos anticipados. Sostiene que la constitución del derecho de superficie es la contraprestación a la entrega de lo edificado, que los pagos anticipados de las operaciones sujetas al impuesto supone el devengo del impuesto en el momento del cobro y por los importes efectivamente satisfechos y que, por lo tanto, en la medida que se preste el servicio, conforme a las reglas del art. 75.Dos, también se deberá considerar que se devenga el impuesto correspondiente a la reversión de la edificación<sup>1501</sup>.

Por tanto, en el momento del devengo de la constitución del derecho de superficie, también se devenga la parte proporcional del importe que tenga la edificación en el momento de la reversión. Si bien la regla general establece que el devengo se produce en la fecha de la puesta a disposición del bien, en este caso se aplica la regla especial por existir pagos anticipados; por lo que el impuesto se devenga en un momento anterior, coincidente con la fecha en que se van haciendo efectivos los pagos por parte del superficiante.

---

<sup>1500</sup> Consulta de la DGT de 20 de junio de 2008 (Nº V1314-08) en relación a un Ayuntamiento que constituye un derecho de superficie durante 50 años, siendo las contraprestaciones el superficiario, además de la entrega de lo construido al término del plazo, la entrega de parte de la edificación en el momento en que se construya.

<sup>1501</sup> Consulta de la DGT de 1 de marzo de 2006 (Nº V0355-06).



Esta interpretación de la Dirección General de Tributos<sup>1502</sup>, sin embargo, no es compartida por algunos autores<sup>1503</sup>, desde el momento en que el superficiario viene obligado a *«satisfacer una serie de contraprestaciones a lo largo de la duración del derecho como son el pago de los cánones dentro de los plazos prefijados y la entrega de lo construido en el momento de la extinción. Los pagos nacen del disfrute del derecho a lo largo de la duración del mismo y suponen contraprestaciones autónomas y diferentes respecto de la entrega final de lo construido ya que no se configuran contractualmente como pagos a cuenta de la obligación tributaria futura consistente en dicha entrega. Cada una de ellas supone un eslabón de la cadena de pagos que forman el tracto sucesivo característico del derecho real aquí analizado que tienen su propia identidad y que carecen de la condición de pago a cuenta de la entrega final del bien en especie»*. Por tanto, para este autor, en el momento de la extinción del contrato se producirá la entrega de lo construido por el superficiario. En virtud del art.75.Uno.1º de la Ley 37/1992, nacerá la obligación del devengo del impuesto cuando tenga lugar la puesta a disposición del bien inmueble por parte del superficiario a favor del titular del suelo o, en su caso, cuando se efectúen las entregas de bienes conforme a la legislación que les sea aplicable (lo que produce el devengo de la obligación en el momento de producirse la escritura pública que se considera como  *fictia traditio*).

## **F) DEVENGO EN LAS TRASMISIONES DE LOS DERECHOS DE APROVECHAMIENTO URBANÍSTICOS.**

Partiendo de que nos encontramos ante una entrega de bienes, habrá que estar al momento en que se pongan a disposición del adquirente estos derechos, y existiendo reparcelación, será el momento en que la misma surta sus efectos. Respecto al momento en que se entiende producido el mismo, teniendo en cuenta los medios de publicidad que se recogen en el art. 111 del Reglamento de Gestión Urbanística<sup>1504</sup>, la Dirección General de Tributos ha considerado que el acto de reparcelación produce sus efectos desde el momento en el que, de alguna manera, se produzca el público conocimiento del mencionado acto. En todo caso, dado que la normativa en materia de gestión urbanística es competencia de cada Comunidad Autónoma, habrá que estar a la regulación que cada una haya recogido para determinar cuando el acto reparcelatorio ha producido sus efectos<sup>1505</sup>. Ahora bien, en función de los

---

<sup>1502</sup> Resolución de 10 de enero de 2001 (Nº 0012-01).

<sup>1503</sup> TOVILLAS MORAN, J.M.: *op.cit.*

<sup>1504</sup> El cual, en su nº 1 dispone que *«la resolución definitiva que recaiga será notificada a todos los interesados y publicada en la misma forma prevista en el artículo 108 de este Reglamento para el trámite de información pública»*. Los medios que recoge el art. 108 del texto citado son el Boletín Oficial de la Provincia, el tablón de anuncios del Ayuntamiento y un periódico de la provincia de difusión corriente en la localidad.

<sup>1505</sup> En Andalucía, la LOUA recoge en su art. 101, que deberá ser desarrollado reglamentariamente, la

diversos medios de publicación del acto reparcelatorio, se plantea el problema de situar el momento exacto del devengo. La solución adoptada por la Dirección General de Tributos es la de considerar que será el momento en que la aprobación definitiva del proyecto de reparcelación se haga pública, considerando como tal el primero de los actos de publicación que se produzca<sup>1506</sup>. Esta solución ha sido criticada por la doctrina<sup>1507</sup> puesto que dicha aprobación aún no es firme en vía administrativa, pudiendo ser objeto de impugnación y de una eventual anulación, total o parcial. Por ello, se añade que hubiese sido preferible acudir al art. 113 del Reglamento de Gestión Urbanística<sup>1508</sup>, y en función del mismo, considerar el momento en que se formalizara la escritura pública u otro documento administrativo, en tanto que se brinda seguridad a los intervinientes y se produce en un momento en que el acto de reparcelación es firme en vía administrativa, y será cuando se produzca la transmisión del dominio. Compartimos esta doctrina, puesto que teniendo en cuenta la importancia de los intereses que se derivan del planeamiento urbanístico, es frecuente las impugnaciones que se producen en este ámbito, y se debería determinar el devengo en el momento en que el acto sea firme, al menos, en vía administrativa.

La doctrina evacuada por la Dirección General de Tributos resulta aplicable igualmente al sistema de compensación, en cuanto que el art. 174.4 del Reglamento de Gestión Urbanística dispone que la aprobación definitiva produce los mismos efectos jurídicos que la del proyecto de reparcelación.

### **G) DEVENGO EN LAS CUOTAS DE URBANIZACIÓN.**

El art. 124 de la LOUA permite que la Administración pueda exigir el pago anticipado de las cuotas de urbanización<sup>1509</sup>. De acuerdo en el art. 75.Dos de la Ley 37/1992, se consideran pagos anticipados, y su devengo se producirá cuando se satisfagan las correspondientes derramas por el importe correspondiente a cada una de ellas. Dichas cantidades deberán ser ingresadas en el plazo de un mes desde el requerimiento municipal, transcurrido el cual podrán exigirse por el procedimiento de apremio.

---

obligación de publicación en el BOP y en el correspondiente tablón de anuncios (nº 5 del apartado 1 del artículo mencionado).

<sup>1506</sup> Así se recoge en la Consulta de 27 de julio de 2005.

<sup>1507</sup> GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *op. cit.*

<sup>1508</sup> En función del cual «una vez firme en vía administrativa el acuerdo de aprobación definitiva de la reparcelación, el organismo que lo hubiere adoptado lo notificará a todos los interesados y procederá a otorgar escritura pública o a expedir documento con las solemnidades y requisitos dispuestos para las actas de sus acuerdos, ...».

<sup>1509</sup> Estableciéndose como límite a su exigencia que, estas cantidades no podrán exceder del importe de las inversiones previstas para los seis meses siguientes. Esta posibilidad también se recoge en el art. 72 de la Ley de la Comunidad Valenciana.

#### IV. DEVENGO EN LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS.

El devengo se producirá cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. Por tanto, tal y como ha señalado la doctrina<sup>1510</sup>, “el devengo en los servicios no tiene lugar con la facturación, sino con la terminación material de la actividad en que consistan. Y ello aún cuando la facturación se produzca un tiempo después. El propio texto legal contiene un conjunto de reglas especiales para determinadas operaciones”.

#### V. DEVENGO EN OPERACIONES DE TRACTO SUCESIVO.

El art. 75 de la Ley 37/1992, en su punto 7, liga el momento del devengo de los arrendamientos, los suministros y, en general, las operaciones de tracto sucesivo o continuado, con el momento de la exigibilidad del precio; estableciendo una norma especial para el caso de que el precio no se haya pactado, no se haya establecido su exigibilidad o esta sea de duración superior a un año<sup>1511</sup>.

El artículo mencionado sitúa, por tanto, el momento del devengo, en el que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. A estos efectos, la Dirección General de Tributos mantiene<sup>1512</sup>, que será exigible la parte del precio de acuerdo con los pactos suscritos, pactos que deben ser

---

<sup>1510</sup> Seguimos a CALVO VERGEZ, J.: “En torno al devengo del IVA en los contratos de arrendamiento financiero: análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 7/8. 2005.

<sup>1511</sup> Dicho artículo recoge que: «*En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha. Se exceptúan de lo dispuesto en los párrafos anteriores las operaciones a que se refiere el párrafo segundo del número 1.º precedente*».

La redacción actual fue introducida por el nº 3 del art. 5 de la Ley 24/2001, 27 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, como recoge CARBAJO VASCO, D.: *op.cit.* (pág. 1239) “dando entrada a la recomendación contenida en el Considerando 10 de la Directiva 2000/65/CE, del Consejo, de 17 de octubre, con el fin de evitar la evasión fiscal en el supuesto de prestaciones continuadas, traslada como opción para los países miembros en la nueva redacción del artículo 10.2, párrafo primero, de la Sexta Directiva”.

<sup>1512</sup> Contestación de 19 de septiembre de 1997 (Nº 1914-97) que hace referencia a la prestación de los servicios de limpieza a una Administración pública.

conforme a Derecho; ya que si bien el art. 25 de la LCSP establece la libertad de pactos<sup>1513</sup>, se deben respetar los plazos establecidos en dicha Ley, y que en virtud del art. 200 son en los dos meses siguientes a la expedición de los correspondientes documentos, o de un mes desde la fecha del acta de recepción o conformidad en las liquidaciones de los contratos (art. 205.4 de la LCSP) salvo que la normativa de la Comunidad Autónoma haya establecido un plazo inferior<sup>1514</sup>.

En todo caso, la remisión a los pactos suscritos, que supone una remisión a los pliegos de cláusulas administrativas particulares, en el caso de que éstos establecieran un procedimiento concreto (así en un pliego se describían como fases una relación valorada, la certificación, la propuesta de pago y el mandamiento de pago<sup>1515</sup>), el Tribunal Económico-Administrativo Central ha entendido que, hasta que no se produzca el cumplimiento de todas estas fases, no se estaría produciendo el devengo del impuesto. Y además señala que<sup>1516</sup> *«el devengo del impuesto, o, lo que es lo mismo, la exigibilidad de la contraprestación no puede entenderse producida por la mera prestación de los servicios a un ente público en contratos de tracto sucesivo...»*.

Ahora bien, el hecho de entender que hasta el momento en que se cumplen todas las fases contables derivadas de la ejecución presupuestaria no se produce el reconocimiento, y por tanto, la exigibilidad de una obligación, podría estar en contradicción con las normas dictadas para evitar la morosidad en los pagos.

Por otro lado, si el pago se satisface en un momento anterior al de su exigibilidad, estaremos ante un pago anticipado, y de acuerdo con el art. 5.Dos de la Ley 37/1992, el devengo se producirá en el momento del cobro.

---

<sup>1513</sup> Cuyo nº 1 recoge *«en los contratos del sector público podrán incluirse cualesquiera pactos, cláusulas y condiciones, siempre que no sean contrarios al interés público, al ordenamiento jurídico y a los principios de buena administración»*. Anteriormente este principio se encontraba en el 4 del TRLCAP.

<sup>1514</sup> Ya que el plazo de un mes tiene carácter de máximo, según la Disposición Final Séptima de la LCSP. Además a este respecto, hay que recordar el informe de la Asesoría Jurídica de la Secretaría de Estado de Hacienda de fecha 31 de julio de 1997, donde va a recoger (haciendo referencia al anterior art. 100 de la Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas) que *«uno de los límites del principio de libertad de pactos establecido en el artículo 4 de la Ley de Contratos, es que dichos pactos no han de ser contrarios al ordenamiento jurídico, debiéndose entender comprendido en este término, como es obvio, la propia Ley de Contratos y, en concreto, su artículo 100»*, por lo que concluye que *«el artículo 100 de la Ley de Contratos tiene carácter imperativo en el ámbito estatal y no puede ser modificado en virtud del principio de la libertad de pactos»*, pero que *«las Comunidades Autónomas pueden dictar normativa propia que establezca en su ámbito territorial plazos diferentes de los previstos en el precepto analizado»*, y que, consecuentemente, *«en defecto de la normativa autonómica serán de aplicación los plazos establecidos en el artículo 100 de la Ley de Contratos»*.

<sup>1515</sup> Resolución del TEAC de 22 de febrero de 1996.

<sup>1516</sup> Resolución del TEAC de 7 de marzo de 1996, Considerando Sexto, contenido que se reproduce en la Resolución del mismo Tribunal de 21 de marzo de 1996.



**CAPÍTULO V**  
**CUANTIFICACIÓN DEL IMPUESTO**



## **I. BASE IMPONIBLE DEL IVA.**

### **A) DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. ELEMENTOS QUE LA INTEGRAN.**

#### ***1.- Consideraciones generales.***

En la regulación jurídica de cualquier tributo, la base constituye un elemento directamente determinante de la cuantía de la deuda tributaria. En la Ley 37/1992, se contempla, de forma separada, la base según la operación se trate de una entrega interior, una adquisición intracomunitaria de bienes y una importación. En el presente epígrafe nos dedicaremos al cálculo de la base imponible en las operaciones interiores, cuya regulación se contiene en los arts. 78 y 79 de la actual Ley del IVA, que se completa con el artículo dedicado a la modificación de la base imponible (art. 80) y los regímenes de determinación de la base imponible (art. 81). Junto con las disposiciones anteriores, hay que tener en cuenta las normas específicas respecto a los regímenes especiales del impuesto.

Además, hemos de destacar la importancia que en el IVA tiene la armonización de la base imponible en el ámbito de la Unión Europea; de hecho la Sexta Directiva, aunque ha regulado otros aspectos del tributo, estaba dedicada al establecimiento de una base imponible uniforme. Dicha importancia deriva de que, en función de la cuantía de la base imponible, se determina la aportación de cada país miembro a la financiación de la Unión Europea. Por tanto, la transposición de la Directiva Comunitaria (actualmente Directiva 2006/112/CE) a la legislación de cada país miembro, debe respetar íntegramente las normas que regulan la base imponible.

De los diferentes métodos de determinación de la base imponible que se podían elegir, tanto la Directiva Comunitaria como nuestra Ley del IVA, han optado por el régimen de la estimación directa, a través del concepto de contraprestación por la operación realizada, como elemento indicativo de la capacidad económica expresada por el sujeto pasivo al realizar el hecho imponible. No obstante, en relación con la aplicación de alguno de los regímenes especiales se va a determinar la base imponible de forma objetiva, y por supuesto cabe también la posibilidad, de forma subsidiaria, de determinar



la misma por el método de estimación indirecta<sup>1517</sup>.

Por tanto, la base imponible se identifica con la totalidad de la contraprestación, partiendo del precio o valor, fijado de mutuo acuerdo por las partes que intervienen en la operación y donde puede fijarse a cambio de una contraprestación monetaria (art. 78 de la Ley) o asimismo en especie (art. 79). Junto con dicha contraprestación, la Ley recoge una serie de partidas que deben adicionarse al precio, como son gastos, intereses devengados, subvenciones vinculadas al precio, tributos que graven las operaciones, percepciones retenidas y deudas asumidas. Por otro lado, se deben excluir otra serie de partidas, como son: determinadas indemnizaciones, determinados descuentos y bonificaciones, los denominados suplidos y los intereses de financiación del precio aplazado.

Ahora bien, en estos supuestos partimos de que la contraprestación se puede determinar. En el supuesto de que en el momento del devengo dicho importe no se haya determinado completamente, la Ley opta por fijar la base imponible de forma provisional, a salvo de la posibilidad de rectificar, en su caso, si cuando el importe sea conocido no coincide con el tomado inicialmente como base imponible.

## **2.- Determinación de la base imponible según el art. 78 de la Ley 37/1992.**

De acuerdo con el art. 78.Uno de la Ley 37/1992 «*la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas*».

De la definición contenida en el art. 78, podemos señalar las siguientes características: existencia de contraprestación, su carácter subjetivo, la posibilidad de que el abono provenga del destinatario o de un tercero y las repercusiones que plantea cuando la contraprestación tiene un carácter simbólico. Además, de la definición contenida en el art. 4 de la Ley del IVA, el ámbito de imposición del IVA se localiza en la realización de operaciones realizadas con carácter oneroso, lo que indica la existencia de una contraprestación (ello con independencia de que, con carácter excepcional y por razones de neutralidad del impuesto, se graven determinadas operaciones realizadas a título gratuito). Por tanto, la contraprestación viene fijada por la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios que entren dentro del ámbito de aplicación del impuesto, incluyendo operaciones accesorias que puedan prestarse con ocasión de la operación principal.

---

<sup>1517</sup> PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: “La base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el IVA”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 220. 2003.

Además, se destaca la nota subjetiva, en función de que la base imponible viene determinada por la contrapartida realmente percibida, y no un valor estimado según criterios objetivos; y la posibilidad de que provenga de un tercero, que es distinto del sujeto pasivo y del destinatario de la operación.

En relación a su cuantía, la contraprestación se identifica con el importe íntegro, sin deducción alguna, por lo que con respecto a este impuesto, no se define la base liquidable alguna, sino únicamente base imponible.

Y en relación con el momento de la percepción, en el art. 73 de la Directiva 2006/112/CE se recoge «*la totalidad de la contraprestación que... obtenga o vaya a obtener*», por lo que el momento en que se vaya a percibir el importe de esta contraprestación es indiferente.

Como ha recogido la doctrina<sup>1518</sup>, el hecho de determinar la base imponible en función del “precio” de las operaciones sujetas al impuesto, supone que en cada transacción los empresarios no calculan el valor añadido a partir del margen que aplican en la misma, sino que se utiliza el llamado método indirecto de crédito del impuesto o de cuota sobre cuota, en los términos expuestos en el Informe Neumark para la implantación del IVA en la Unión Europea. Un adecuado funcionamiento de dicho sistema requiere que la contraprestación sea comprensiva de la universalidad de las partidas que remuneran la entrega o prestación, por lo que el legislador ha entendido necesario ir más allá de la simple enunciación de la contraprestación como elemento constitutivo de la base imponible, recogiendo, como mencionamos anteriormente, en el art. 78 las partidas que entiende incluidas en el número Dos y las que han de quedar fuera de su cómputo –en el número Tres–, teniendo en cuenta que las subvenciones serán objeto de estudio en un epígrafe específico del presente trabajo.

#### **a) Partidas incluidas en la base imponible.**

##### **1. Inclusión en la base imponible de los gastos generales.**

De acuerdo con el art. 78.Dos.1<sup>o</sup> se incluye en el concepto de contraprestación «*los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma*». Como ha recogido la doctrina<sup>1519</sup> la Ley no establece restricción alguna a estos gastos, ya que son los normales en la

---

<sup>1518</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 398).

<sup>1519</sup> ABELLA POBLET, E.: *op. cit.* (pág. 848).

contratación mercantil o civil. Por lo tanto, cualquiera que sean sus importes, cuando deban ser abonados por el destinatario de los bienes o de los servicios, tendrán que ser incluidos en la base al entenderse que son contraprestación de aquellos. En todo caso, la enumeración legal de las partidas a incluir es abierta, ya que se admite que se recoja “cualquier otro crédito” que tenga quien realice la entrega de bienes o preste el servicio frente a la otra parte, siempre y cuando sea exigible entre los intervinientes de la operación.

La inclusión de los seguros se produce aunque se trate de una operación exenta en virtud del art. 20.Uno.16 de la actual Ley del IVA.

## **2. Intereses por aplazamiento.**

Inicialmente, el art. 78 de la Ley 37/1992 incluía entre los gastos accesorios integrantes de la base imponible, los intereses en los pagos aplazados y los intereses devengados como consecuencia del retraso en el pago del precio. Sin embargo, como consecuencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1520</sup>, se consideró que los intereses correspondientes al aplazamiento hasta el momento de la entrega, no constituyen la remuneración de un crédito, sino un elemento de la contraprestación. Por tanto, se modificó la Ley 37/1992<sup>1521</sup>, y actualmente, de conformidad con lo dispuesto en el art. 78, apartado Dos, número 1º, no se incluirán en la base imponible los intereses por aplazamiento o demora en el pago de la contraprestación correspondiente a la operación sujeta al impuesto, que correspondan a un período posterior al momento en que la operación se haya efectuado.

Por el contrario, sólo se integran en la base imponible los conocidos en contabilidad como intereses intercalarios<sup>1522</sup>.

---

<sup>1520</sup> St. de 27 de octubre de 1993, donde se va a recoger que la exención prevista en la Sexta Directiva, respecto de la “concesión y negociación de créditos efectuada por quienes las concedieron” no puede limitarse a los “créditos otorgados por los entes bancarios y financieros”, por lo que el principio de igualdad de tratamiento que debe reconocerse a todos los emisarios «*se vería desconocido si un comprador se viera gravado por el crédito que le hubiera concedido su proveedor, mientras que un comprador que hubiera solicitado un crédito de un Banco o de otro prestamista disfrutará de un crédito exento*», añadiéndose que «*no obstante, cuando un proveedor de bienes o prestador de un servicio permite a sus clientes un aplazamiento del pago del precio, mediante el pago de intereses, solamente hasta la entrega, dichos intereses no constituyen la remuneración de un crédito, sino un elemento de la contraprestación obtenida por el suministro de los bienes o la prestación de servicios*».

<sup>1521</sup> Como consecuencia igualmente de la St. del TS de 24 de abril de 1992 y la modificación operada en la Ley 37/1992 por la Ley 23/1994, de 6 de julio.

<sup>1522</sup> Estos son los únicos que las normas del Impuesto sobre Sociedades permite incorporar, en ciertas condiciones, al coste de adquisición de la obra en curso, en tanto correspondan a financiación imputable a un periodo anterior a la fecha de entrega del bien encargado o adquirido o de la prestación de servicios recibida.

### **3. Tributos y gravámenes que recaigan sobre las operaciones gravadas.**

La previsión contenida en el art. 78, apartado Dos, número 4º de la Ley 37/1992 respecto a la inclusión en la base imponible de los tributos y gravámenes que recaigan sobre las operaciones gravadas<sup>1523</sup>, constituye la transposición al Derecho interno español de lo dispuesto en la letra a) del art. 78 de la Directiva 2006/112/CE, que recoge los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales.

A estos efectos, cuando en una transmisión del inmueble el adquirente asuma el coste el IIVTNU, cuyo sujeto pasivo es el transmitente en las transmisiones a título oneroso, su importe se computará en la base imponible como un mayor importe del precio pactado<sup>1524</sup>. Otros ejemplos los encontramos en el Impuesto sobre la electricidad y las tasas y arbitrios por las operaciones de suministro de agua ("canon del agua"), que veremos posteriormente.

Por tanto, en la determinación de la base imponible, en base a la cual las Entidades locales repercuten el impuesto, se tendrá en cuenta cualquier tipo de tributo o gravamen que deban satisfacer las mismas, relacionadas con la prestación del servicio de que se trate<sup>1525</sup>.

### **4. Percepciones retenidas con arreglo a derecho.**

De acuerdo con el art. 78.Dos.5 se incluye en el concepto de contraprestación «*las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto*».

El sujeto pasivo, en el marco de los derechos y obligaciones que haya asumido con el destinatario, puede retener una parte de la contraprestación en

---

<sup>1523</sup> En concreto, se recoge que se incluye dentro del concepto de contraprestación: «*Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido. Lo dispuesto en este número comprenderá los Impuestos Especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del Impuesto Especial sobre determinados medios de transporte*».

<sup>1524</sup> Resolución del TEAC de 21 de octubre de 1998 y St. de la Audiencia Nacional de 14 de noviembre de 2002.

<sup>1525</sup> Así, tal y como se recoge en la Consulta de la DGT de 4 de julio de 2003 (Nº 0486-03), un Ayuntamiento va a percibir de los usuarios de las líneas de transporte interurbano de viajeros, una cantidad en concepto de canon, con la finalidad de compensar al Ayuntamiento por los cánones que este a su vez soporta, por estar constituido un derecho de superficie de fincas de propiedad particular sobre las que está construida la estación de autobuses. Los usuarios del transporte pagan el "canon de estación" junto con el importe del billete de cada trayecto. En la Consulta de 30 de agosto de 2006 (Nº V1695-06) se recoge el supuesto de un arquitecto que repercute a sus clientes el importe de las tasas por visado de proyectos.

concepto de garantía, haciéndola suya definitivamente, si tiene lugar la resolución de las operaciones, a fin de resarcirse del perjuicio que esa resolución pueda haberle causado. La doctrina de la Dirección General de Tributos ha considerado que en estos casos, estaríamos ante una operación sujeta, y en dicha cantidad se considera incluido el IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 78.Cuatro.2 de la Ley 37/1992<sup>1526</sup>.

Ahora bien, la doctrina ha criticado esta consideración<sup>1527</sup>, ya que cuando la parte retenida no remunerara ninguna operación sujeta, sino que simplemente tuviera carácter indemnizatorio, no estaríamos ante una operación sujeta. Un ejemplo estaría en cantidades percibidas por una sociedad municipal que se dedique a la construcción de viviendas y perciba entregas de dinero en concepto de señal<sup>1528</sup>.

En cuanto a las arras, y teniendo en cuenta la distinción que se efectúa de las mismas en arras confirmatorias, penitenciales y penales<sup>1529</sup>, hay que tener en cuenta la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1530</sup>, donde se declara que las arras retenidas por el prestador de los servicios, cuando el destinatario desiste de la obligación principal –arras penitenciales- no se encuentran sujetas al impuesto. Dicho planteamiento, por tanto, también debe ser objeto de aplicación a las arras penales, por lo que únicamente deberían quedar sujetas al impuesto las arras confirmatorias, en cuanto que constituyen un pago anticipado de una prestación sujeta al impuesto que comporta el devengo del IVA, en la medida

---

<sup>1526</sup> Consultas de 3 de septiembre de 2003, 5 de febrero de 2004 y 27 de julio de 2007.

<sup>1527</sup> AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 417) y GARCIA CASTELAO, A.: “Las arras en el Impuesto sobre el Valor Añadido español: impacto de las STJCEE de 18 de julio de 2007”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 13. 2007. Ahora bien, ABELLA POBLET, E.: *op. cit.* considera que, si no se llega a efectuar la operación, se consolida el IVA pagado en concepto de una prestación de servicios consistente en un no hacer.

<sup>1528</sup> La DGT en Contestación de 20 de enero de 1998, recoge que «*integran la base imponible de las transmisiones de viviendas las cantidades retenidas con arreglo a Derecho por la promotora en caso de resolución de la compraventa, por lo que dicha entidad no debe proceder a rectificar la repercusión del Impuesto efectuada al comprador por el importe de las cantidades retenidas*».

<sup>1529</sup> La distinción efectuada por DIEZ-PICAZO, L. en *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*. Tomo I, Cívitas Ediciones S.L., Madrid. 2007, distingue entre arras confirmatorias, que cumplen una función de señal de la celebración de un contrato o de prueba de su perfección, arras penitenciales, que cumplen una función de permitir a ambos contratantes desligarse de un contrato ya perfeccionado, y arras penales, como consecuencia del incumplimiento del contrato.

<sup>1530</sup> En St. de 18 de julio de 2007, Asunto C-277/05 *Socité Trémale d&apos: Euénie-Les-Bains «STEB-»* en relación a cantidades abonadas en concepto de arras en el marco de contratos relativos a prestaciones del servicio hotelero sujetas al IVA. En dicha Sentencia se recoge (Fundamento Jurídico número 13) que «*el pago de las arras... tampoco pueden considerarse... prestaciones recíprocas, ya que, en este caso, dicha obligación emana directamente del contrato de alojamiento y no del pago de las arras*»; añadiéndose (Fundamento Jurídico número 25) que «*tras la formalización de una reserva, el empresario de un establecimiento hotelero ejecuta la prestación convenida, no hace sino cumplir con el contrato concluido con su cliente, conforme al principio según el cual los contratos deben ser ejecutados*».

en que carecen siempre de naturaleza indemnizatoria. Para que tenga el carácter de penitenciales, tiene que establecerse específicamente con tal carácter en el contrato<sup>1531</sup>. Por tanto, en función de esta jurisprudencia, la Dirección General de Tributos ha modificado su doctrina<sup>1532</sup>, al objeto de considerar que la cantidad retenida en concepto de penalización por los perjuicios causados al incluir compromisos adquiridos, no constituye una contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA; siendo de aplicación este criterio a los supuestos en que las Entidades locales perciban arras por sus actividades de prestación de alojamiento.

## **5. Envases y embalajes.**

En virtud del art. 78.Dos.6 de la Ley 37/1992 forman parte de la base imponible *«el importe de los envases y embalajes, incluso los susceptibles de devolución, cargado a los destinatarios de la operación, cualquiera que sea el concepto por el que dicho importe se perciba»*.

La razón de la inclusión de los envases y embalajes en la base imponible se basa en la consideración de que se trata de una operación accesoria a la principal, y por tanto, se trata de un mayor valor de la operación principal.

A estos efectos, hay que recordar que el art. 80.Uno.1 de la Ley 37/1992 prevé la modificación de la base imponible cuando los envases sean objeto de devolución<sup>1533</sup>. Ahora bien, en virtud del art. 13 del Reglamento de facturación, se permite la no expedición de la factura rectificativa cuando tiene lugar la devolución de envases y embalajes coincidiendo con un suministro posterior, y que se articula a través de una anotación negativa en la factura que se expida para documentar dicho suministro posterior.

## **6. Inclusión en la base imponible del importe de las deudas asumidas.**

Esta posibilidad se recoge en el nº 7 del art. 78.Dos de la actual Ley del IVA, en cuanto se considera incluíbles dentro de la base imponible, el importe de las deudas asumidas por el destinatario de las operaciones sujetas como contraprestación total o parcial de las mismas, como puede ser la de una carga urbanística<sup>1534</sup>.

---

<sup>1531</sup> Consulta de la DGT de 15 de abril de 1998.

<sup>1532</sup> A partir de su Consulta de 7 de marzo de 2008 (Nº V0517-08).

<sup>1533</sup> El art. 92 de la Directiva 2006/112/CE otorga a los Estados miembros la posibilidad, respecto a los envases retornables, tanto de excluirlos como de incluírlos de la base imponible, sin perjuicio de la regularización posterior.

<sup>1534</sup> A este respecto, la Consulta de 14 de junio de 2005 de la Dirección General de Tributos (Nº 0210-05), respecto a un consultante que va a asumir una carga urbanística consistente en la construcción de una variante perimetral, por lo que en caso de que la operación de que se trate estuviera sujeta y no exenta, no se minorará el importe estimado por las partes para la realización de las obras derivadas de la obligación

No estamos ante asunción de obligaciones, sino ante deudas nacidas por acontecimientos anteriores y que son asumidas por el destinatario de la operación. Ahora bien, este supuesto difícilmente resultará de aplicación a las Entidades locales, en cuanto a las restricciones que la normativa local establece para que los bienes que se adquieren tengan cargas, gravámenes u otras modalidades onerosas<sup>1535</sup>.

## **b) Partidas que no se incluyen en la base imponible.**

### **1. Indemnizaciones.**

#### **1.1 Determinación como contraprestación de las indemnizaciones.**

Según el art. 78.Tres.1 de la Ley 37/1992, no se incluirán en la base imponible del impuesto *«las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto»*.

Para la interpretación de este precepto, hay que tener en cuenta que, más que un problema de determinación de la base imponible, hemos de dilucidar si estamos ante entregas en concepto de contraprestación de operaciones sujetas o no sujetas. El elemento clave para determinar la calificación de la operación, estará en función de que estemos ante la existencia de un acto de consumo gravable y el tratamiento en el IVA aplicable al contrato.

En primer lugar, en cuanto a la existencia de un acto de consumo gravable, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1536</sup>, ha considerado la no sujeción al impuesto de las

---

de hacer.

<sup>1535</sup> De hecho, el art. 22 del Reglamento de Bienes de las Entidades Locales de Andalucía recoge que en los supuestos de adquisición de bienes y derechos a título gratuito, en el caso de que tengan cargas, gravamen u otra modalidad onerosa, solo podrá aceptarse previo expediente en el que se acredite que el importe del gravamen impuesto no excede del valor de lo que se adquiere.

<sup>1536</sup> Sentencias de 29 de febrero de 1996, *Sentencia Mohr* recaída en el Asunto C-215/94, y 18 de diciembre de 1997, *Sentencia Landobden* recaída en el Asunto C-384/95, donde se ha señalado que las indemnizaciones satisfechas por Administraciones públicas como compensación por el abandono de la producción lechera, primer caso, o por la reducción en las cosechas de patatas, segundo, no deben considerarse contraprestación de la realización de operaciones sujetas al impuesto, ni siquiera de la existencia de prestaciones consistentes en no hacer o realizar una determinada operación o actividad. En particular, la segunda de estas Sentencias, señala textualmente: *«Al no ofrecer, ni a las autoridades nacionales competentes ni a otras personas identificables, ninguna ventaja que pueda considerarlas como consumidores de un servicio, el compromiso asumido por el agricultor de reducir su producción no puede calificarse de prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del art. 6 de la Sexta Directiva»*. Ahora bien, en todo caso hemos de tener en cuenta, que *«tal razonamiento no excluye de un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de*

indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas en aras del interés general. En este ámbito, es frecuente que las Administraciones públicas satisfagan indemnizaciones derivadas de su ejercicio de funciones públicas. La doctrina administrativa<sup>1537</sup>, ha declarado que sólo puede hablarse de prestaciones de servicios a efectos de IVA, cuando la actividad del sujeto pasivo produce una utilidad o ventaja determinada a favor de una o varias personas determinadas, y existe relación directa entre la utilidad que una parte recibe y la actividad que a otra proporciona aquella. Ahora bien, en las indemnizaciones a las que nos referimos satisfechas por Administraciones públicas, no se da este elemento, puesto que el destinatario de la utilidad o ventaja es la comunidad considerada de forma genérica, pero no persona o personas determinadas.

Así, según doctrina de la Dirección General de Tributos, las transmisiones de determinados inmuebles son operaciones sujetas al IVA y las indemnizaciones que representan el valor del suelo y de los vuelos, constituyen la contraprestación de dichas transmisiones. Por el contrario, los conceptos por los que se indemniza y que responden a una compensación de los gastos causados o por las ganancias que se pueden dejar de obtener, no suponen la realización de operaciones sujetas al citado tributo.

En este sentido, las indemnizaciones por las pérdidas de los derechos inherentes a los contratos de arrendamiento que pudieran existir entre los expropiados y terceros no constituyen la contraprestación de operaciones sujetas al impuesto. Este aspecto se regula más detenidamente en el epígrafe dedicado al estudio de la expropiación forzosa.

En el mismo sentido, se manifiesta la Dirección General de Tributos respecto a las indemnizaciones abonadas a propietarios de instalaciones para su derribo en el marco del desarrollo de convenios o proyectos urbanísticos, inclinándose por considerarlos servicios no sujetos<sup>1538</sup>, o las indemnizaciones satisfechas por la Administración local cuando obliga a las empresas eléctricas o suministradoras de agua o gas a trasladar el tendido de líneas o conducciones de transporte de distribución como consecuencia de proyectos o

---

*servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo».*

<sup>1537</sup> La Resolución del TEAC de 9 de junio de 2004 asume la diferenciación para la repercusión del IVA en función del beneficio de la totalidad de la colectividad o de una persona concreta, en un supuesto de desplazamiento de una red de distribución ordenada por una autoridad pública como consecuencia de obras en la red de carreteras.

<sup>1538</sup> Consultas de la DGT de 11 de febrero de 2002 (Nº 0224-02) y 1 de abril de 2003 (Nº 0467-03). Igualmente, la Consulta de la DGT de 13 de septiembre de 2006 (Nº V1844-06), en relación a la indemnización satisfecha por un Ayuntamiento por la pérdida patrimonial de un edificio y maquinaria y los gastos derivados del traslado de actividad.



planes elaborados por el ente local<sup>1539</sup>.

Tampoco se consideran sujetas al impuesto las indemnizaciones por la extinción anticipada de una concesión en concepto del valor de reposición de las inversiones realizadas en la concesión y por el traslado al nuevo emplazamiento, puesto que se considera que no se realiza ninguna prestación que suponga un consumo para el destinatario<sup>1540</sup>.

En segundo lugar, en cuanto al tratamiento en el IVA aplicable al contrato del que traiga causa la indemnización, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1541</sup>, si la indemnización deriva de un arrendamiento que había estado sujeto pero exento del IVA, dicho tratamiento debe extenderse a todo el contrato.

## **1.2 Sujeción de las indemnizaciones derivadas de contratos de arrendamiento.**

Respecto a los contratos de arrendamiento, si la indemnización se satisface por el arrendador al objeto de recuperar la posesión del bien cedido, la renuncia a sus derechos por el arrendatario se considera una operación sujeta al impuesto<sup>1542</sup>, sin que exista ninguna particularidad cuando el propietario del bien cedido en arrendamiento es un ente local<sup>1543</sup>. Y ello se justifica por el hecho de que el arrendador obtiene un provecho inmediato, materializado en que recupera la posesión del inmueble. Por el contrario, si la indemnización proviene del arrendatario por la cancelación anticipada del contrato, no estaremos ante una operación sujeta, ya que en este supuesto no se aprecia un acto de consumo gravable. Tampoco estarán sujetas al impuesto

---

<sup>1539</sup> Consulta de 26 de julio de 2001 (Nº 1552-01).

<sup>1540</sup> Consulta de la DGT de 20 de julio de 2007 (Nº V1609-07).

<sup>1541</sup> St. de 15 de diciembre de 1993, Asunto C-63/92, *Lubbock Fine&Co* donde se planteó si la indemnización que el arrendador de un inmueble iba a abonar al arrendatario por la resolución de mutuo acuerdo del contrato antes de su finalización remuneraba un servicio sujeto al IVA. En dicha Sentencia se señala que «la letra b) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva, que permite a los Estados miembros excluir otros puestos del ámbito de aplicación de la exención establecida para el alquiler de bienes inmuebles, no les faculta para gravar la indemnización pagada por una de las partes a la otra con motivo de la resolución de mutuo acuerdo de un contrato de arrendamiento, cuando las rentas pagadas en cumplimiento del mismo estuvieron exentas del IVA». Por el contrario, si la indemnización se corresponde con un contrato de arrendamiento sujeto y no exento, sí será procedente considerarla contraprestación de un servicio. En este sentido, Consulta de la DGT de 24 de julio de 1998 (Nº 1382-98).

<sup>1542</sup> Doctrina de la DGT, manifestada en las Consultas de 24 de abril de 1989, de 15 de septiembre de 1994 y de 24 de julio de 1994. Asimismo, Consulta de 9 de abril de 1999 (Nº 0482-99) respecto a la indemnización satisfecha por una Junta de Compensación al arrendatario de un local comercial.

<sup>1543</sup> A este respecto Consulta de 19 de septiembre de 2000 (Nº 1569-00), donde se resuelven las cuestiones planteadas sobre la extinción por un Ayuntamiento de un contrato de arrendamiento para destinar el bien a otros fines.

las fianzas entregadas en arrendamientos urbanos para responder de los daños que se aprecien en el momento de la devolución del inmueble, al término del contrato.

Respecto a otras cuantías entregadas en el marco de contratos de arrendamiento y su sujeción al impuesto, nos remitimos al epígrafe destinado al arrendamiento de bienes inmuebles.

### **1.3 Sujeción de indemnizaciones por daños y perjuicios y lucro cesante. Referencia a las arras.**

En cuanto a la distinción entre ambos conceptos, la Dirección General de Tributos va a entender<sup>1544</sup> que, en los contratos en los que las partes no han pactado nada para el caso de resolución, el abono de una indemnización atiende normalmente al lucro cesante. Por el contrario, cuando se ha pactado que en caso de incumplimiento el sujeto pasivo se quede con parte del precio en concepto de arras penitenciales, estaremos ante una operación sujeta al impuesto, aunque de acuerdo con lo que recogimos anteriormente respecto a la consideración de operación no sujeta de las arras penitenciales, esta indemnización no estaría sujeta al impuesto.

En cuanto a las penalizaciones por demora en la ejecución de un contrato, posibilidad recogida en el art. 196 de la Ley de Contratos del Sector Público (anterior art. 95 del Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas)<sup>1545</sup>, tanto la obligación de pago por parte del

<sup>1544</sup> En la Consulta de 2 de diciembre de 1999 (Nº 2279-99) se recoge: «Además de obtener la devolución de la cosa vendida, el vendedor puede, según el C.c. obtener una indemnización de daños y perjuicios. A veces el importe de dicha indemnización se fija contractualmente. Así, es frecuente que el vendedor se reserve el derecho a retener la parte del precio ya recibida (arras penitenciales). En estos casos, de acuerdo con los artículos 78.Dos.5º y 78.Cuatro 2º LIVA, el importe retenido se considera comprensivo de la base imponible de la operación y de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación. Otras veces, las partes no han pactado nada para el supuesto del incumplimiento. Para estos casos, cuando el vendedor opta por la resolución y efectivamente obtiene la devolución de lo vendido, la indemnización suele limitarse al lucro cesante. Este tipo de indemnización no debe considerarse como la contraprestación de una operación sujeta al impuesto».

<sup>1545</sup> A este respecto tenemos que tener en cuenta que la Dirección General de Tributos, en la Consulta de 19 de abril de 2007 (Nº V0836-07), en relación a la penalización impuesta por un Ayuntamiento en la entrega de una escultura, ha señalado: «La cláusula penal se encuentra prevista con carácter general en el Código Civil en los artículos 1152 y siguientes. Según la interpretación realizada por el Tribunal Supremo de estos preceptos, tres son las categorías que existen de las penalidades impuestas por el incumplimiento o el cumplimiento defectuoso o tardío de las obligaciones contractuales. A saber:

a) La que tiene una función liquidatoria, porque su finalidad es determinar con carácter anticipado la indemnización por los daños que ocasione el incumplimiento total o parcial o la mora del obligado a satisfacer una obligación.

b) Distinta de la anterior, la denominada pena conmutativa es una sanción de carácter civil que puede ser compatible, o no, con la liquidatoria.

c) Finalmente, se encuentra la cláusula que permite al obligado eximirse de la obligación contractual

Ayuntamiento, como su derecho a exigir la penalidad por mora, tienen su origen en una misma relación contractual y una única operación; debe considerarse como contraprestación aquella que resulte después de minorar el precio convenido en las cantidades impuestas como pena por el cumplimiento tardío de la obligación de realizar la entrega de bienes, en virtud de lo dispuesto en el art. 78.Uno de la Ley 37/1992, que define la base imponible de este impuesto como el importe total de la contraprestación. La razón de calcularla de este modo, se encuentra en que la determinación exacta de la contraprestación por la operación sujeta, depende de si el obligado a la entrega de un bien la realiza en el plazo pactado o, por el contrario, fuera de éste. En este último caso, dado que la contraprestación que se va a obtener por la operación realizada resulta efectivamente minorada, la base imponible del IVA ha de reducirse en la misma medida.

En cuanto al importe que la Administración contratante entregue al contratista en el marco de una ejecución de obra por causas de averías, perjuicios o pérdidas ocasionados en casos de fuerza mayor, no se considera que la operación esté sujeta al impuesto, puesto que *«la Administración contratante recibe la misma obra y no más ni más valiosa que en el caso de no haber existido perjuicios indemnizables, toda vez que no se ha modificado ni añadido ejecución de obra alguna sobre el proyecto inicialmente aprobado»*<sup>1546</sup>.

Cuando la indemnización tiene su origen en la resolución unilateral de un contrato con objeto de indemnizar los daños y perjuicios que se pueda causar, estaremos ante una operación no sujeta al impuesto<sup>1547</sup>.

#### **1.4 Base imponible cuando las indemnizaciones constituyen contraprestación.**

Según doctrina de la Dirección General de Tributos, con apoyo en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la determinación de la base imponible de aquellas operaciones que se consideren sujetas al impuesto, y de las que

---

*asumida inicialmente mediante la satisfacción de la penalidad prevista, en este caso, como una facultad del deudor.*

*La sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 1988 señala respecto a la naturaleza de una penalidad por mora del contratista que ésta no tiene carácter sancionador sino que responde a una concepción civil, rechazando que tenga la naturaleza de sanción administrativa a la que sea aplicable el régimen público sancionador.*

*De todo lo expuesto anteriormente se extrae la conclusión de que esta pena es en el ámbito del derecho administrativo una pena conmutativa que, salvo estipulación o precepto en contrario, es incompatible con la indemnización por mora y cuya causa se encuentra en el retraso por parte del obligado al cumplimiento de lo pactado con la Administración».*

<sup>1546</sup> Resolución del TEAC de 10 de junio de 1993.

<sup>1547</sup> Consulta de la DGT de 9 de febrero de 2004 (Nº 0233-04), respecto a la resolución anticipada de un contrato de patrocinio.

las indemnizaciones satisfechas sean contraprestación, en la medida en que el justiprecio o indemnización es el equivalente económico de los bienes o derechos expropiados, en dicho justiprecio o indemnización no debe entenderse incluido el IVA porque, de lo contrario, la cantidad percibida por el expropiado sería inferior a dicho equivalente económico de los bienes o derechos expropiados. Se trata, según señala el Alto Tribunal, de que «*sin enriquecimiento para el expropiado, la expropiación no produzca, sin embargo, una injustificada mengua en su patrimonio*», lo cual se produciría si este justiprecio o equivalente económico hubiera de minorarse en el importe de la cuota del impuesto, caso de entenderla incluida en él.

En estos términos, aquella parte de las indemnizaciones que supusieran contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto, una vez individualizadas, deberán incrementarse en las cuotas del IVA que procedan.

## **2. Descuentos y bonificaciones.**

En el supuesto de que se concedan descuentos y bonificaciones, se considera que no existe contraprestación y no se integra en la base imponible. Respecto a los descuentos, se exige que se concedan en función de la operación realizada, y no por el volumen de operaciones y se tienen que otorgar en el momento de la realización de la operación, y no después. Además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha interpretado<sup>1548</sup> que el término descuento o rebaja presupone la entrega de un bien a título oneroso y una reducción parcial del precio convenido, ya que si la rebaja alcanzara al total del importe, deberíamos plantearnos si, de acuerdo con el actual art. 16 de la Directiva 2006/112/CE, se está produciendo una entrega gratuita de un bien sujeta al IVA, y no desde el punto de vista de las normas para determinar la base imponible.

Los descuentos por pronto pago, que en principio no es usual que se den en la Administración local, puesto que los pagos se deben realizar según el orden de prioridad de pagos, y no en función de la característica financiera de la operación, en caso de que se produzca, no se integrarán en la base imponible.

## **3. Sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente: “suplidos”.**

La Ley excluye de la base las sumas pagadas por quien entregue los bienes o preste los servicios (es decir, el sujeto pasivo), cuando lo haga como consecuencia de servicios de terceros. Para que estas cantidades no se

---

<sup>1548</sup> St. de 27 de abril de 1999 Asunto C-48/97, *Kuwait Petroleum (GB) Ltd y Commissioners of Customs & Excise*.

incluyan en la base imponible, se requiere que el pago se haga en nombre y por cuenta del cliente, mediando un mandato expreso del mismo en este sentido, aunque ni la Ley ni el Reglamento especifican la forma en que se debe efectuar. En todo caso se exige que el sujeto pasivo justifique, mediante los documentos correspondientes, la cuantía efectiva de estos gastos. Como consecuencia de estas operaciones, el IVA soportado únicamente podrá ser deducido por el cliente, y no por el proveedor.

Como ejemplos de estos suplidos en el ámbito de las Entidades locales, encontramos el importe de las provisiones de fondos que reciben los abogados, si el importe va dirigido al pago de gastos en nombre y por cuenta de su cliente, en virtud de mandato expreso del mismo (a diferencia de las provisiones que constituyan un pago anticipado de los servicios profesionales a prestar), o las cantidades satisfechas en concepto de tasas y cargas financieras cuando el ente local forme parte de una Junta de Compensación.

#### **4. Intereses de financiación del precio aplazado y otros gastos financieros.**

Este supuesto resulta especialmente de interés para las Entidades locales, desde el momento en que, debido a sus dificultades de tesorería, a veces vienen obligadas a celebrar convenios con sus proveedores para el aplazamiento de sus deudas. En virtud del art. 78 de la Ley 37/1992, estos intereses quedan excluidos de la determinación de la base imponible en base a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que vimos anteriormente. Estos intereses serán los que correspondan a aplazamientos de pago pactados, como los moratorios que, con carácter indemnizatorio, corresponden a retrasos o incumplimientos en dicho pago. En cuanto a la cuantía de los intereses a exonerar, se establece por la Ley una norma precautoria, que excluye, del concepto de intereses, la parte de la contraprestación que, atribuida a las facilidades de aplazamiento de pago, exceda del coste usualmente aplicado en el mercado para similares operaciones, tratando así de evitar maquinaciones tendentes a transferir parte del precio de la operación principal (sujeta) a la accesoria de financiación (exenta)<sup>1549</sup>.

Como requisito formal para la exclusión de los intereses de aplazamiento se exige por la Ley que el importe de los mismos se haga constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo, esto es, desglosándose claramente de la parte que corresponda al precio de la operación principal gravada. En todo caso, esta disposición no resulta de aplicación al caso de las operaciones de arrendamiento financiero.

---

<sup>1549</sup> En estos términos se pronuncia ABELLA POBLET, E.: *cit.*

Además, hemos de tener en cuenta que esta disposición se aplicará igualmente cuando las Entidades locales otorguen estos aplazamientos en operaciones que realicen en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. A estos efectos, el importe derivado de la realización de estas operaciones no se incluirá ni en el numerador ni en el denominador de la prorrata, en virtud del art. 104.Tres.4 de la Ley 37/1992.

### **5. Base imponible en las subastas judiciales.**

En las subastas judiciales, salvo que se indique lo contrario, el precio de remate constituye la contraprestación acordada por el bien, por lo que dicho precio no incluye la cuota del impuesto que grava la operación<sup>1550</sup>.

### **3.- Reglas especiales: art. 79 de la Ley 37/1992.**

El art. 79 de la actual Ley del IVA recoge varias reglas especiales de determinación de la base imponible, que tienen como finalidad concretar la regla aplicable a determinadas operaciones, entre las que nos vamos a referir a aquellas que más directamente afectan a las Entidades locales<sup>1551</sup>. Además, hemos de tener en cuenta, que el apartado 12 del art. 79 recoge que la base imponible determinada en función de las reglas especiales, deberá incrementarse o disminuirse en el importe de la partidas que el art. 78.Dos determina como a incluir o excluir de la contraprestación objeto de gravamen.

La necesidad del art. 79 se debe a que la contraprestación se puede fijar en una prestación íntegra o parcialmente no dineraria, recogándose ambas posibilidades en el artículo mencionado. Y en cuanto a la parte no dineraria caben diversas posibilidades: entrega de un bien a cambio de otro bien, entrega de un bien a cambio de una prestación de servicios, prestación de un servicio a cambio de la entrega de algún bien, o la prestación de un servicio a cambio de otro servicio distinto, ya que resulta preciso fijar la base imponible, que necesariamente vendrá dada en una magnitud dineraria.

#### **a) Contraprestación no dineraria.**

El art. 79.Uno de la Ley 37/1992 recoge que: *«En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen*

---

<sup>1550</sup> Consulta de la DGT de 20 de enero de 1998 (Nº 0056-98).

<sup>1551</sup> Prescindiendo, por tanto, de la determinación de la base imponible en la comisión de compra y de venta y las relacionadas con oro de inversión; tampoco expondremos el tratamiento de las operaciones cuya contraprestación se hubiese fijado en moneda o divisas distintas de la española, por tener poca incidencia práctica, al haberse generalizado el uso del euro a partir del 1 de enero de 2002 en el ámbito de la Unión Europea.

*independientes*». Ahora bien, la remisión de la regla “la que se hubiese acordado, en condiciones normales de mercado, entre partes que fueren independientes” no está exenta de dificultades, ya que remite a una regla de determinación de un valor eminentemente subjetivo, que puede estar sometido a críticas y objeciones.

El concepto “valor de mercado” es indeterminado. En mercados donde los precios estén perfectamente tasados, este concepto no presenta dificultad para determinar la base imponible de una permuta. En mercados como el inmobiliario, lo lógico es que esos valores de mercado se determinen mediante tasaciones periciales con el fin de evitar controversias con la Administración tributaria, que puedan acarrear sanciones, intereses de demora, etc., y, en definitiva, un coste fiscal no esperado.

Hemos de recordar, en relación con lo expuesto en el apartado anterior, que la Administración procederá a comprobar ese valor de mercado, determinado por los permutantes, con arreglo a lo establecido en el art. 57 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

La realización de este tipo de operaciones es frecuente en las Entidades locales, especialmente a través de la figura de las permutas, en cuanto las mismas no tengan repercusión presupuestaria en el Presupuesto de Gastos de la Entidad local, y donde por tanto, habrá que tener en cuenta los informes periciales que acrediten el valor de mercado<sup>1552</sup>.

#### **b) Contraprestación no dineraria parcial.**

En estos supuestos es necesario realizar una doble valoración, ya que se aplica la norma como si la contraprestación no consistiera en dinero, que es el tope mínimo a tener en cuenta.

A estos efectos, si la contraprestación consistiera parcialmente en dinero, se considerará base imponible el resultado de añadir al valor en el mercado de la parte no dineraria de la contraprestación el importe de la parte dineraria de la misma, siempre que dicho resultado fuere superior al determinado por aplicación de la regla para las contraprestaciones no dinerarias. Cuando la parte dineraria venga determinada por la satisfacción de una renta, y para que las magnitudes objeto de comparación sean homogéneas, habrá que proceder a la actualización de la renta, tal y como se expone en el epígrafe dedicado al derecho de superficie.

---

<sup>1552</sup> A estos efectos se plantea en la Consulta de la DGT de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2258-03) la determinación de la base imponible correspondiente a la entrega de los locales como contraprestación a la entrega de terrenos y del antiguo mercado municipal para ser derruido.

### c) Transmisión conjunta de bienes y derechos.

Dentro de las reglas especiales para determinar la base imponible del impuesto, el art. 79.Dos de la Ley 37/1992 se dedica a la determinación en el supuesto de que se produzca una transmisión conjunta de bienes y derechos<sup>1553</sup>. La finalidad de esta regla especial es que cuando existe una transmisión de bienes y derechos de diversa naturaleza, es preciso tratar de desglosar las entregas diferentes que se incluyen en esta operación, sin que a efectos fiscales se de un tratamiento unitario, sino que por la diversidad de operaciones puede exigir una aplicación diferenciada de la normativa del impuesto, aunque haya mediado un precio único como consecuencia del acuerdo de voluntades<sup>1554</sup>.

Además, en cuanto a la referencia a bienes y derechos de distinta naturaleza, la doctrina la entiende<sup>1555</sup> en el sentido vulgar, en cuanto que pueden ser bienes que tengan la misma naturaleza, desde el punto de vista jurídico, pero que en el tráfico mercantil sean diferentes por sus características, precio o destino. En cuanto a la referencia a la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, hay que entender que se producirá siempre que no sean objeto de sujeción, tal y como lo definimos en el epígrafe destinado a las operaciones no sujetas.

En todo caso, es necesario tener en cuenta, que el propio precepto aclara que esta norma no resultará de aplicación a las prestaciones accesorias, respecto a cuyo estudio nos remitimos el epígrafe, dentro del hecho imponible, dedicado a las operaciones principales y accesorias.

---

<sup>1553</sup> El art. 79.Dos de la Ley 37/1992 expone lo siguiente: «*Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto».*

<sup>1554</sup> Así lo expresa ABELLA POBLET, E.: *op. cit.* (pág. 888).

<sup>1555</sup> En este sentido ABELLA POBLET, E.: *op. cit.* (pág. 889).



#### **d) Base imponible en los autoconsumos y en las transferencias de bienes.**

Se regula en el art. 79.Tres de la Ley 37/1992<sup>1556</sup>, para operaciones que tienen en común que son sin contraprestación y que se refieren a bienes corporales, no a servicios. De acuerdo con el art. 74 de la Directiva 2006/112/CE, la base imponible estará constituida por «*el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen*».

De acuerdo con lo establecido en el art. 78 de la Ley 37/1992, si los bienes no han sido sometidos a ningún proceso de transformación<sup>1557</sup>, la valoración se hace por el precio de compra, haciéndolo coincidir con la base imponible, aunque no siempre estas magnitudes coinciden, pues la base imponible puede haber sido modificada.

Cuando los bienes han sido objeto de transformación, el concepto de coste incluye los gastos de personal, por lo que la Dirección General de Tributos entiende dicho concepto en términos muy amplios.

Por último, si se produce alguna modificación en el valor de los bienes como consecuencia del deterioro, revalorización, etc., se atenderá al valor de los bienes en el momento del devengo; de esta manera se obtendrá un valor comparable con el que se obtendría en operaciones realizadas a título oneroso. Con ello se apunta al concepto de “coste de reposición”, que no ha de coincidir necesariamente con el valor de mercado. En cuanto a la aplicación de estas

---

<sup>1556</sup> El contenido del art. 79.Tres de la Ley 37/1992 es el siguiente:

*«En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:*

*1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.*

*Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.*

*2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.*

*3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega».*

<sup>1557</sup> El proceso de transformación ha de entenderse como cualquier alteración de los bienes que determine la modificación de los fines específicos para los cuales eran utilizables, en virtud del art. 10 de la Ley 37/1992.

revalorizaciones en el ámbito de las Entidades locales, hay que recordar que solamente se admitirán respecto a los bienes que componen el inmovilizado, derivadas de regularizaciones de valores legalmente establecidas<sup>1558</sup>.

A este respecto, además es interesante destacar que a partir del año 2006, la Dirección General de Tributos ha determinado que las entregas de terrenos efectuadas por las Entidades locales a sus sociedades mercantiles, no se encuentran sujetas al impuesto, ya que con anterioridad, al considerarse una operación sujeta, había que determinar la base imponible<sup>1559</sup>. Otro supuesto que afectaba a las Entidades locales, aunque en este caso como beneficiarios de las entregas, era en relación a las cesiones de terrenos de carácter obligatorio y gratuito efectuado en cumplimiento de la normativa urbanística, y que hasta la Resolución 2/2000 de la Dirección General de Tributos, se consideraban sujetas al impuesto<sup>1560</sup>.

#### **e) Base imponible en los autoconsumos de servicios.**

El art. 79.Cuatro de la Ley 37/1992 recoge: «*En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos*». En este precepto resulta destacable la inclusión del gasto de amortización dentro del coste, lo que no se menciona en la Directiva 2006/112/CE<sup>1561</sup>. Por otro lado, ha

---

<sup>1558</sup> Norma de Valoración 2.5 de la Instrucción de Contabilidad aplicable a la Administración Local, Modelo Normal, de 2004.

<sup>1559</sup> En cuanto a la base imponible de estas operaciones en transferencias de bienes, el problema se plantearía cuando un Ayuntamiento lleva a cabo la cesión de un bien adquirido a su vez gratuitamente. Si aplicamos los criterios anteriores, nos podríamos encontrar en el supuesto de considerar que la base imponible es 0. Pero en el supuesto de adquisición de terrenos como consecuencia de la obligación de cesión obligatoria de terrenos, siempre podríamos considerar que las obras de urbanización que realizan los promotores antes de la cesión se estarían realizando por cuenta del Ayuntamiento, y al menos la base imponible de la cesión posterior debería incluir dicho coste de las obras de urbanización, o incluso llegar a incluir el coste de adquisición de los terrenos para los propios promotores. Sin embargo, cuando la entrega de un terreno se hiciera como aportación no dineraria de una ampliación de capital de una sociedad municipal, la DGT consideraba –Consulta de 4 de febrero de 2002 (Nº 0150-02)- que la base imponible de la entrega, será el valor de mercado de los terrenos a la fecha de la misma. En la actualidad, como hemos visto, esa entrega no estará sujeta.

<sup>1560</sup> Consulta de la DGT 16 de abril de 1998 (Nº 0613-98), donde se recogía que la base imponible estaba conformada por el valor de los terrenos en el momento de la entrega, computando el valor inicial de los mismos y la revalorización que los mismos hubieran experimentado como consecuencia de las obras de urbanización en ellos efectuadas. Además, las entregas de estos terrenos tenía repercusión en el porcentaje de prorrata –Consulta de 22 de mayo de 1998 (Nº 0857-98)-, ya que había que computar en el denominador de la prorrata las cesiones de terrenos destinados a viales de uso público o a parques y jardines públicos que están exentas del tributo, pero donde se entiende que por haber sufrido un envilecimiento a efectos del tráfico –en aplicación del art. 79.Tres de la Ley 37/1992-, su valor, en el momento de la cesión, sería inexistente. Las cesiones de terrenos sin urbanizar se consideraría una operación exenta pero computaba en el denominador de la prorrata. Las cesiones de terrenos urbanizados y en curso de urbanización están sujetas y no exentas del tributo, y debían computarse en ambos términos de la prorrata.

<sup>1561</sup> En el art. 75 de la Directiva 2006/112/CE se recoge que «*la base imponible estará constituida por el*

surgido la duda de si deben entenderse incluidos los gastos del personal, ya que no se mencionan específicamente, a diferencia de lo que ocurre en el autoconsumo de bienes, aunque parece lógico que se incluyan al calcular el coste.

#### **f) Base imponible en las operaciones entre partes vinculadas.**

Las consecuencias de la realización de operaciones entre partes vinculadas resultarán aplicables a las relaciones existentes entre entes locales y otras entidades de las que formen parte, en calidad de fundadores, patronos, etc.<sup>1562</sup>, y especialmente a las relaciones entre la Entidad local y sus sociedades mercantiles dependientes, ya que el art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades considera personas o entidades vinculadas, en su nº 3 letra a) a una entidad y sus socios o partícipes y en su letra h) a una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por ciento del capital social o de los fondos propios. Ahora bien, los criterios de determinación de la base imponible que veremos a continuación no serán de aplicación si se opta por el régimen especial de consolidación del Grupo de Entidades, como se estudia en el epígrafe específico del presente trabajo.

El art. 79.Cinco de la Ley 37/1992 recoge que cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado. Este artículo ha resultado modificado por la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal<sup>1563</sup>, sentando un nuevo criterio de valoración. No hay que olvidar que esta medida se enmarca dentro de las actuaciones llevadas a cabo para evitar el fraude fiscal, y como se recoge en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, en cuanto que el mismo supone una merma para los ingresos públicos, distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras. En todo caso, este supuesto se estudia en la responsabilidad subsidiaria del sujeto pasivo, en el epígrafe correspondiente del presente trabajo.

Con la anterior redacción, como ha señalado la doctrina<sup>1564</sup> eran dos las condiciones que tenían que concurrir acumulativamente para que entrase en

---

*total de los gastos en que incurra el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios».*

<sup>1562</sup> En este sentido, la Consulta de 20 de enero de 2003 (Nº 0045-03), respecto a las relaciones existentes entre la Diputación Provincial de Alicante que es uno de los cinco fundadores de una fundación de la Comunidad Valenciana, participando de forma mayoritaria en la dotación a la fundación y eligiendo a la mayor parte de sus patronos.

<sup>1563</sup> Como señala GARCÍA NOVOA, C.: *op. cit.* que es una nueva muestra de que se está utilizando la Ley 36/2006 para introducir modificaciones que no tienen relación directa con la prevención del fraude.

<sup>1564</sup> JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “Operaciones vinculadas en el IVA y prevención del fraude fiscal: novedades incorporadas en el artículo 79.5 LIVA”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 282. 2008.

juego esta norma especial, en cuanto tenía que existir vinculación entre las partes, y que se conviniese precios notoriamente inferiores a los de mercado. La referencia a la expresión “notoriamente” debíamos entenderla como que existiera una diferencia clara, evidente, manifiesta entre el precio convenido y el normal de mercado. En todo caso, siempre quedaba a la discrecionalidad de la Administración tributaria el determinar cuando la diferencia entre el precio acordado y el normal de mercado era relevante; pero sin que la Ley recogiera qué se entiende por valor de mercado, indicase el método para determinarlo o fijase algún otro criterio. Tampoco se recogía la posibilidad de que se aplicase cuando se pactaran precios superiores a los de mercado, con un ánimo defraudatorio. En estos supuestos, la base imponible no podría resultar inferior a lo establecido en los apartados 3 y 4 del art. 79, donde se hace referencia a los autoconsumos de bienes y de servicios.

Con la actual redacción del precepto, se derivan dos supuestos de hecho necesarios y que han de concurrir de forma conjunta para la corrección de la base imponible en una operación: que traiga causa en una operación entre partes vinculadas y que la contraprestación pactada sea, dependiendo del régimen de deducción, inferior o superior a la de mercado, sin que con la actual redacción se recoja el requisito de que sea “notoriamente”.

Cuando se dan estas circunstancias, el sujeto pasivo debe alterar el importe de la contraprestación aumentándola o disminuyéndola hasta que, alcance el valor de mercado, cuya definición se recoge en el propio artículo mencionado, si existen precios comparables, o a los costes de producción o precio de adquisición<sup>1565</sup>, por lo que vemos que no se abandona totalmente el criterio de coste o precio de adquisición, sino que se establece con carácter subsidiario.

Ahora bien, este criterio resultará de aplicación cuando se den los requisitos que se recogen en el mencionado artículo, que exige respecto al destinatario de la operación, que no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto y la contraprestación pactada sea inferior a la que corresponda en

---

<sup>1565</sup> En el art. 79.5 se recoge: *«A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.*

*Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:*

*a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.*

*b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.*

*A efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo».*

condiciones de libre competencia. Y ello es así porque, al no tener derecho a la deducción, tenderá a que la contraprestación sea lo más reducida posible, y por tanto, la cuota de IVA también lo será en consecuencia, con lo que se produciría un menor ingreso para la Hacienda pública. También se aplicará cuando el sujeto pasivo empresario o profesional, viene obligado a practicar sus deducciones de acuerdo con la regla de prorrata, en dos supuestos: si se trata de operaciones que no generen el derecho a la deducción, y se han pactado precios inferiores a los de mercado, ya que al integrarse en el denominador de la prorrata esta operación, si el precio es inferior al valor de mercado, será mayor el porcentaje de las cuotas soportadas a recuperar. El otro supuesto es cuando la operación genera derecho a la deducción y se pacta una contraprestación superior al valor normal de mercado, ya que en este caso se incluye en el numerador del porcentaje de prorrata.

Por otro lado, la vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho, recogiendo el artículo una serie de supuestos en lo que se considera que existe vinculación, presunción que es *iure et de iure*<sup>1566</sup>. Con la anterior redacción, se recogía que “se presumirá que existe vinculación”, lo que nos podría hacer pensar que no era una lista cerrada; sin embargo, con la actual redacción se establece que “se considera que existe vinculación”, lo que nos puede llevar a la conclusión de que son los supuestos que recoge la Ley, y que han sido ampliados respecto a los anteriores. Entre estos se menciona que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades y también que sea una entidad sin fines lucrativos a los que les resulte de aplicación la Ley 49/2002, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados y patronos, por lo que podemos deducir, como recogimos anteriormente, que estos supuestos resultan de aplicación a las Entidades

---

<sup>1566</sup> Estos supuestos son:

*«a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.*

*b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.*

*c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.*

*d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.*

*e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes».*

locales que realicen entregas de bienes y prestaciones de servicios con las entidades mencionadas.

La doctrina ha recogido<sup>1567</sup> la difícil compatibilidad de este precepto con la Directiva 2006/112/CE, ya que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha recogido que la base imponible es la fijada por las partes de forma subjetiva, sin que quepa su determinación a partir de criterios objetivos, tal y como se hace en el precepto mencionado de la legislación española, ya que con carácter general, el art. 73 de la Directiva 2006/112/CE establece que la base imponible será la totalidad de la contraprestación. Y además, en la regulación de un tributo armonizado como es el IVA, no debería remitir a otros tributos nacionales en una cuestión tan relevante<sup>1568</sup>. Solamente cabe exceptuar dicha aplicación en virtud del art. 395 de la mencionada Directiva cuando el Estado haya solicitado una medida de simplificación y el Consejo la haya concedido. Con relación a las operaciones vinculadas, el Estado español acudió a este procedimiento, aunque de forma tardía (el 21 de junio de 2005) y el Consejo la autorizó<sup>1569</sup>, pero sólo para los casos en que contraprestación sea significativamente más baja que el valor normal y el destinatario de la entrega o contraprestación no tenga pleno derecho a la deducción. En todo caso, con esta autorización se solventa la posible disconformidad de nuestro ordenamiento con el comunitario, y que provenía desde la propia Ley 30/1985, en cuyo art. 18.5 se recogía un contenido similar al que se estableció en la redacción original del art. 79.Cinco de la Ley 37/1992, aunque alguna Resolución administrativa reconoció expresamente la compatibilidad de este precepto con la Sexta Directiva<sup>1570</sup>.

#### **4.- Base imponible cuando el importe de la contraprestación resulta desconocido en el momento del devengo.**

Hay que tener en cuenta que la base imponible de las operaciones sujetas al IVA debe referirse al momento en que se produce el devengo de las mismas. Pero puede ocurrir que en el momento del devengo, el importe de la

---

<sup>1567</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 466).

<sup>1568</sup> Ya que en relación al valor de mercado, se completa el artículo de la Ley con el art. 16 del Impuesto sobre Sociedades. Además, el carácter de contribuyente del IRPF o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes se deduce de las normas reguladoras de dichos impuestos, que a su vez se remiten al art. 16 mencionado en cuanto a la regulación de operaciones vinculadas.

<sup>1569</sup> En virtud de la Decisión 2006/387/CE del Consejo, de 15 de mayo de 2006, por la que se autoriza al Reino de España para establecer una medida de inaplicación del artículo 11 y del artículo 28 sexies de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, cuya vigencia expirará en la fecha de entrada en vigor de una Directiva de racionalización de las medidas de inaplicación con arreglo al artículo 27 de la Directiva 77/388/CEE que luchen contra el fraude o la evasión del IVA mediante la valoración de las entregas o prestaciones entre personas vinculadas o, a más tardar, el 31 de diciembre de 2009.

<sup>1570</sup> Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2001.

contraprestación fuera desconocido por determinarse definitivamente en un momento posterior; en estos supuestos, la solución arbitrada por la Ley 37/1992, en concreto en el número Seis del art. 80, consiste en que el sujeto pasivo fije el valor provisionalmente, aplicando criterios fundados, y sin perjuicio de su rectificación cuando dicho importe sea conocido. En estos casos, habremos de tener en cuenta las normas recogidas en el art. 78 de la Ley 37/1992, a los efectos de sumar o restar las partidas positivas o negativas que puedan concurrir en la operación practicada.

Tradicionalmente, el criterio seguido por la Dirección General de Tributos, ha sido considerar que, en los supuestos en que se determina, como contraprestación, la entrega de determinados bienes a construir, el valor de mercado de los bienes que se entregarán en el futuro, se determinará provisionalmente, aplicando criterios fundados para esa determinación; sin perjuicio de rectificar la base imponible si el valor de mercado correspondiente a los citados inmuebles fuese diferente en el momento de la entrega material del mismo, que es cuando se produce el correspondiente hecho imponible a efectos del impuesto<sup>1571</sup>.

Y ello es así porque el devengo de la entrega de los bienes ya construidos se producirá en el momento de su puesta a disposición del adquirente, y a ese momento debe referirse la base imponible, o lo que es igual, en este caso, el valor de mercado de tales inmuebles. En el momento de la entrega de los bienes que constituyen la contraprestación, sólo se produce un pago anticipado de la entrega de los bienes futuros a percibir y, en ese momento, sólo cabe una determinación provisional de la base imponible, la cual sólo podrá determinarse con carácter definitivo en el momento de producirse la entrega de los inmuebles, debiendo rectificarse la anterior cuando entre un momento y otro se haya modificado su valor de mercado.

El momento en que ha de procederse a la cuantificación definitiva, será cuando existan todos los elementos de juicio, y a partir de este momento se inicia el cómputo del plazo de cuatro años al que se refiere el art. 80. Uno de la Ley 37/1992 para emitir la factura rectificativa en los términos establecidos en el art. 13 del Reglamento de facturación.

Ahora bien, esta forma de determinar la base imponible, que se realizará de forma provisional y sujeta a rectificación posterior en la entrega del bien futuro y que ha sido defendida por la doctrina administrativa<sup>1572</sup>, ha sido

---

<sup>1571</sup> Consulta de la DGT de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2258-03). En igual sentido, en la Consulta de la DGT de 13 de octubre de 2005 (Nº V2053-05) se plantea un supuesto en el que se entregan parcelas edificables en las que habrían de materializarse derechos de aprovechamiento, como contraprestación por la expropiación de dos parcelas por una sociedad mercantil íntegramente local.

<sup>1572</sup> A este respecto la Consulta de la DGT de 21 de mayo de 2004 (Nº 1269-04) y Resoluciones del TEAC de 24 de noviembre de 1997 y 9 de junio de 2004.

cuestionada por la doctrina, y ha culminado mediante un pronunciamiento de la Comisión<sup>1573</sup>, de fecha 2 de abril de 2008, ya que ha solicitado formalmente al Gobierno Español, a través de un dictamen motivado, que modifique las normas internas sobre determinación de la base imponible en las permutas, especialmente en las permutas inmobiliarias.

Pero en todo caso, tal y como señala la doctrina<sup>1574</sup>, el problema no reside tanto en la legislación interna, sino en la aplicación de la misma, en cuanto se viene exigiendo que en el momento de la entrega del bien futuro se emita una factura rectificativa por el incremento en el valor de mercado que hayan experimentado dichas edificaciones desde el momento en que se celebró la permuta. Sin embargo, cuando la contraprestación se fija totalmente en dinero en la adquisición de una futura contraprestación, el IVA que se aplica es el vigente en el momento del pago, sin estar condicionado al valor en el momento de la entrega. Por tanto, no resulta congruente que ante una misma entrega de bienes, la base imponible sea distinta en función de la contraprestación pactada. La Comisión entiende que *«el producto entregado es idéntico en ambos supuestos y que sólo el medio de pago difiere»*, por lo que *«de acuerdo con el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el recurso a medios de pago distintos a la hora de adquirir un producto no puede generar obligaciones diferentes a efectos de IVA»*. De acuerdo con la normativa general, la base imponible debe determinarse en el momento del devengo, y una vez que este se produce, no procede emitir facturas adicionales en el momento en el que se entregan las edificaciones, aunque el valor de las mismas en dicho momento sea superior al estimado en el momento de celebrarse la permuta.

### **5.- Modificación de la base imponible del impuesto.**

Como hemos visto anteriormente, la base imponible se cuantifica adicionando o reduciendo al precio o contraprestación principal, determinadas partidas. Ahora bien, en el supuesto de que las circunstancias determinantes de la cuantía de la base imponible tengan lugar o se conozcan con posterioridad a la fecha del devengo de la operación, estaremos ante supuestos de modificación de la base imponible.

El art. 80 de la Ley 37/1992 va a recoger una serie de supuestos en los que la Ley, unas veces obliga y otras permite, que se pueda llevar a cabo la modificación de la base imponible del impuesto, siempre supeditado al

---

<sup>1573</sup> Número de referencia 2006/4730, constituyendo este dictamen motivado la segunda fase del procedimiento de infracción previsto en el art. 226 del Tratado CE, por lo que de no procederse a la adaptación que se solicita en un plazo de dos meses, la Comisión podría interponer ante el Tribunal de Justicia un recurso tendente a la declaración de incumplimiento.

<sup>1574</sup> FALCÓN Y TELLA, R.: “De nuevo sobre la base imponible en las permutas inmobiliarias: dictamen motivado de la Comisión”; *Quincena Fiscal*, n° 9. 2008.



cumplimiento de los requisitos que reglamentariamente se establezcan (número Siete del art. 80). El fundamento de poder llevar a cabo esta modificación, se basa en la propia finalidad del impuesto, que no es otra que la de gravar el consumo final, para lo cual toma como cálculo la contraprestación exigida por los empresarios o profesionales. Hemos de destacar que, salvo en los supuestos de impago, respecto a los demás no se establece un límite temporal para modificar la base imponible, a diferencia de lo que ocurre con la rectificación de la cuota repercutida que se menciona en el art. 89 de la actual Ley del IVA. Las distintas causas que pueden dar lugar a que se modifique la base imponible, podemos englobarlas en cuatro grupos:

- a) Que la prestación principal o alguna de las accesorias queden sin efecto, como ocurre en los casos de devolución de envases o anulación de las transacciones.
- b) Que el precio pactado inicialmente se modifique directa o indirectamente, por la concesión de descuentos o bonificaciones con carácter posterior al momento del devengo.
- c) Porque el sujeto pasivo no consiga el cobro efectivo del IVA repercutido.
- d) Que se conozca la base imponible definitiva cuando previamente se procedió a su cálculo de modo provisional.

La posibilidad de que se produzca la modificación de la base imponible se contiene en el art. 90 de la Directiva 2006/112/CE<sup>1575</sup>. La doctrina ha señalado<sup>1576</sup> el carácter más flexible de este artículo frente a los que recogen la determinación de la base imponible, en cuanto se remite a las condiciones que establezcan los Estados miembros, que incluso pueden establecer que dicha modificación no se produzca en los casos de impago. Ahora bien, esta posibilidad otorgada a los Estados miembros no se puede extender a que establezcan la misma en función de que la contraprestación fijada haya sido dineraria o en especie<sup>1577</sup>.

---

<sup>1575</sup> Cuyo contenido es el siguiente: «1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen. 2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1».

<sup>1576</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 476).

<sup>1577</sup> A este respecto, la St. del TJCE de 3 de julio de 1997, se manifestó sobre la extralimitación de la transposición de la Directiva comunitaria que se había recogido en el ordenamiento inglés, en cuanto que establecía la posibilidad de modificación cuando la contraprestación fuera dineraria, pero no si era en especie, en el supuesto de una permuta.

Como consecuencia de esta modificación, habrá que rectificar la cuota repercutida, en los términos establecidos por el art. 89 de la Ley del IVA<sup>1578</sup>, y se rectificarán las deducciones inicialmente practicadas por los destinatarios, en los términos del art. 114 de dicho texto legal.

Estos supuestos recogidos en el art. 80 de la Ley 37/1992 en que se puede producir la modificación de la base imponible los veremos a continuación.

#### **a) El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización.**

Esta posibilidad se recoge en el apartado 1º del art. 80.Uno respecto a los que hayan sido objeto de devolución. Nos remitimos a lo expuesto anteriormente en la determinación de la base imponible. La Dirección General de Tributos admite que puedan realizarse en la factura mediante diferencia entre los envases entregados y los devueltos, siempre que la diferencia sea positiva y los tipos impositivos sean idénticos.

#### **b) Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad a la realización del hecho imponible.**

En el art. 80.Uno.2 de la Ley 37/1992 recoge la modificación de la base imponible cuando se concedan descuentos y bonificaciones *a posteriori*, exigiéndose que estos conceptos estén debidamente justificados; y frente a lo que se establece para los envases y embalajes o la devolución de mercancías, en este supuesto se exige expresamente la emisión de una factura rectificativa, con una serie especial de numeración. Este supuesto será de aplicación a las Entidades locales, en cuanto que, en el ejercicio de sus actividades empresariales, concedan descuentos en función de las operaciones realizadas<sup>1579</sup>.

---

<sup>1578</sup> El art. 89, apartado Uno de la Ley 37/1992, establece que los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

Cuando la rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar bien por iniciar ante la Administración tributaria el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos, bien por regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación, en este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso (artículo 89 Cinco).

<sup>1579</sup> Consulta de 17 de febrero de 1997 (Nº 0291-07), respecto a un Ayuntamiento que edita y vende un plano callejero a librerías, otorgando descuentos en función de los ejemplares vendidas por éstas. En la emisión de las facturas rectificativas, no es necesario especificar las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del año a que se refieran.

### **c) Resolución de operaciones o modificación del precio.**

El art. 80.Dos de la Ley 37/1992 recoge que *«cuando por resolución firme, judicial o administrativa, o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente»*. En estos supuestos se exige la expedición de la correspondiente factura rectificativa, con indicación de la causa que motiva dicha emisión.

En los supuestos de resolución judicial, hemos de precisar que deben distinguirse los efectos modificativos de una operación ya realizada<sup>1580</sup>, de aquellos otros efectos interruptivos de nuevos devengos, que se producen con la resolución de un contrato de tracto sucesivo<sup>1581</sup>. En estos supuestos, no cabe modificar la base imponible por los devengos imputables a las rentas exigibles por períodos anteriores a la fecha de la decisión judicial (salvo que se pueda aplicar el supuesto de créditos incobrables).

En cuanto a la resolución administrativa se producirá en los supuestos en que por un acuerdo local, se rechace la factura correspondiente, debiéndose emitir una factura rectificativa por el proveedor<sup>1582</sup>.

En relación a la alteración de los efectos con arreglo a derecho, comprende cualquier modificación del hecho imponible posterior a su devengo, derivada de las propias condiciones, pactadas entre las partes, en función de cualquier condicionante que expresa o tácitamente hagan depender los efectos de la operación de su cumplimiento o incumplimiento, sin que se pueda producir la modificación si no existe causa alguna de resolución del contrato<sup>1583</sup>.

La Dirección General de Tributos<sup>1584</sup> ha precisado que corresponde al

---

<sup>1580</sup> A estos efectos, en la Resolución de 14 de julio de 1986 de la DGT recoge que cuando por resolución judicial *«queden sin efectos las entregas de bienes efectuadas por el sujeto pasivo y se recuperen las mercancías entregadas, la base imponible de la operación resuelta estará constituida por la suma de las cantidades que el vendedor hubiera retenido con arreglo a derecho, la parte de la indemnización fijada en la sentencia judicial que constituya contraprestación o compensación de las operaciones resueltas o accesorias»*.

<sup>1581</sup> ABELLA POBLET, E.: *op. cit.*

<sup>1582</sup> En este supuesto, la Consulta de la DGT de 26 de noviembre de 2001 (Nº 2082-01), analiza el supuesto en que la Junta de Andalucía comunica a un proveedor que, al haber sido rechazada la factura por la Intervención General, para proceder a su abono debe emitir una nueva factura, que englobe el importe de la anterior junto con los importes correspondientes a posteriores prestaciones de servicios.

<sup>1583</sup> Así lo entiende ABELLA POBLET, E.: *op. cit.* Sin embargo, en la Consulta de la DGT de 2 de diciembre de 1999 (Nº 2279-99), no se exige este requisito.

<sup>1584</sup> Consulta de la DGT de 2 de diciembre de 1999 (Nº 2279-99).

sujeto pasivo la prueba de las circunstancias que justifican dicha modificación; la referencia a “usos de comercio” que contiene el artículo 80 hay que entenderla referida a la fuente del Derecho Mercantil, mencionada en el art. 2 del Código de Comercio.

En cuanto a la modificación de la base imponible como consecuencia de la revisión de precios, tiene que estar basada en causas previstas en el propio contrato o usos de comercio. Este supuesto se suele producir frecuentemente en las Entidades locales, en cuanto que, si la aplicación de la revisión de precios prevista en un contrato viene condicionada a la aprobación de algún órgano, una vez que la decisión se adopte, se producirá la modificación de la factura donde se recojan los precios a los que resulte de aplicación la revisión.

#### **d) Modificaciones de la base imponible por impago de la contraprestación.**

Más que modificación de la base imponible, el legislador en estos supuestos exonera al sujeto pasivo en su papel de recaudador del impuesto, trasladando a los órganos de la Agencia Tributaria las actuaciones conducentes al cobro del IVA devengado por la operación impagada. Entre las dos posibilidades que se recogen en el art. 80, apartados Tres y Cuatro, se han planteado problemas de compatibilidad, que veremos al analizar el art. 80.Cuatro.

### **1. Procesos concursales.**

En la redacción actual del art. 80.Tres<sup>1585</sup> de la Ley 37/1992 se admite la modificación de la base imponible cuando, no habiéndose satisfecho el pago por el deudor de una determinada operación, y con posterioridad al devengo de la misma, se dicte auto de declaración de concurso de acreedores<sup>1586</sup>.

---

<sup>1585</sup> Que establece lo siguiente: «La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo máximo fijado en el número 5.º del apartado 1 del artículo 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

*Sólo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas expresadas en el artículo 176.1, apartados 1.º, 3.º y 5.º de la Ley Concursal, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá modificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una factura rectificativa en la que se repercuta la cuota procedente».*

<sup>1586</sup> Número Tres del art. 80 redactado por los apartados primero.tres y segundo del art. 7 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y cuya entrada en vigor se produjo el 1 de septiembre de 2004, de acuerdo con la Disposición Final Decimonovena.Tres del mencionado texto. Con la actual redacción se adapta la normativa del IVA al derecho sustantivo en materia concursal recogido en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, y en virtud de la cual se sustituyen las referencias a la quiebra y a la suspensión de pagos por la del concurso de acreedores. Además, hemos de tener en cuenta que la Disposición Adicional Segunda.1 de la Ley 62/2003 concreta el régimen transitorio de este cambio, estableciendo que la anterior redacción del art. 80.Tres se seguirá

En cuanto al plazo para efectuar la modificación, se extiende como máximo hasta un mes a contar desde la última de las publicaciones acordadas en el auto<sup>1587</sup>. La razón de esta limitación se debe<sup>1588</sup> a que, de acuerdo con la Ley Concursal, la personación tardía de la Administración en el proceso produciría un perjuicio evidente en el rango de los créditos tributarios, motivada por desconocer en el momento procesal adecuado la iniciación del mismo.

Además, el art. 80 de la Ley 37/1992 recoge la posibilidad de que se modifique al alza la base imponible, y que será cuando:

- La Audiencia Provincial revoque el auto de declaración del concurso.
- Se produzca o compruebe el pago o consignación de la totalidad de los créditos reconocidos, o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio. Ahora bien, la novación de deudas que supone el convenio no equivale al pago de las mismas, por lo que la modificación al alza únicamente se producirá cuando el pago se satisfaga efectivamente<sup>1589</sup>.

---

aplicando a los supuestos de modificación de la base imponible derivados de la concurrencia de quiebra o suspensión de pagos cuando estos procedimientos se rijan por la normativa anterior a la nueva Ley Concursal. Por lo tanto, el anterior art. 80.Tres puede seguir teniendo vigencia con posterioridad a su modificación en supuestos concretos en los que la normativa previa a la Ley 62/2003 sea la aplicable. Dicho artículo recogía lo siguiente: *«La base imponible podrá reducirse cuando el destinatario de las operaciones sujetas al impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas y siempre que, con posterioridad al devengo de la operación, se dicte providencia judicial de admisión a trámite de suspensión de pagos o auto judicial de declaración de quiebra de aquél. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse, en el supuesto de una suspensión de pagos, después del decimoquinto día anterior al de celebración de la Junta de Acreedores, ni tratándose de una quiebra, después del duodécimo día anterior a la celebración de la Junta de examen o reconocimiento de créditos, ni tampoco después de la aprobación del Convenio si se realizara con anterioridad a dicha Junta. Sólo cuando por cualquier causa se sobresea el expediente de la suspensión de pagos o quede sin efecto la declaración de quiebra, el acreedor que hubiese modificado la base imponible deberá rectificarla nuevamente al alza mediante la emisión, en el plazo que se fije reglamentariamente, de una nueva factura en la que se repercute la cuota anteriormente modificada».*

<sup>1587</sup> Dicho plazo viene establecido en el art. 21.1.5º de la Ley Concursal, donde se recoge, dentro de los pronunciamientos que han de contenerse en el auto de declaración del concurso: *«El llamamiento a los acreedores para que pongan en conocimiento de la administración concursal la existencia de sus créditos, en el plazo de un mes a contar desde la última de las publicaciones acordadas en el auto, dentro de las que con carácter obligatorio establece el apartado 1 del artículo 23».* En cuanto a la referencia a las publicaciones, son las que con carácter obligatorio establece el art. 23, que se refieren a las que deben efectuarse en el BOE y en un diario de los de mayor difusión de la provincia donde el deudor tenga su centro de intereses, así como uno de los de mayor difusión en la provincia donde radique su domicilio.

<sup>1588</sup> Tal y como se recoge en la Consulta de la DGT de 23 de enero de 2006 (Nº V0132-06), en base a lo establecido en el art. 92 de la Ley Concursal que califica como créditos subordinados, entre otros, en su nº 1 *«los créditos que, habiendo sido comunicados tardíamente, sean incluidos por la administración concursal en la lista de acreedores».*

<sup>1589</sup> Resolución del TEAC de 4 de noviembre de 1999.

- Una vez terminada la fase común del concurso, quede firme la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de la totalidad de los acreedores reconocidos.

## 2. Créditos incobrables.

El art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992 regula la modificación de la base imponible del impuesto por impago del destinatario<sup>1590</sup>, habiendo sufrido una serie de modificaciones al objeto de favorecer al empresario y profesional<sup>1591</sup>.

Para poder efectuar la modificación de la base imponible del IVA correspondiente a una operación sujeta al mismo, es necesario que concurren todos los requisitos exigidos para ello en dicho precepto; por tanto, la base imponible podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, y siempre que el destinatario de las operaciones actúe en la condición de empresario o profesional.

La exigencia de estos requisitos viene requerida por el principio de seguridad jurídica que impide que un contribuyente, con base a apreciaciones

<sup>1590</sup> El número Cuatro del art. 80 que ha sido redactado, con efectos a partir del día 1 de enero de 2004, por el apartado 1.4 del art. 7 de Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece: «La base imponible también podrá reducirse cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

*A estos efectos, un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:*

*1.ª Que hayan transcurrido dos años desde el devengo del impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.*

*2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los libros registros exigidos para este Impuesto.*

*3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquella, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.*

*4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor.*

*La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del período de dos años a que se refiere la condición 1.ª del párrafo anterior y comunicarse a la Administración tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.*

*Una vez practicada la reducción de la base imponible, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, salvo cuando el destinatario no actúe en la condición de empresario o profesional. En este caso, se entenderá que el Impuesto sobre el Valor Añadido está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación percibida.»*

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el sujeto pasivo desista de la reclamación judicial al deudor, deberá modificar nuevamente la base imponible al alza mediante la emisión, en el plazo de un mes a contar desde el desistimiento, de una factura rectificativa en la que se repercute la cuota precedente.

<sup>1591</sup> Tal y como recoge J. ABIATAR (*Noticias jurídicas*, 2005 en [noticias.juridicas.com](http://noticias.juridicas.com)) se ha producido como consecuencia de una serie de medidas que minorasen el impacto de la morosidad, incentivadas por la Unión Europea, que se traducen principalmente a través de la Ley de Enjuiciamiento Civil, mediante la articulación de un proceso especial denominado monitorio, y la Ley 3/2004 de 29 de diciembre por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

personales, carentes de todo soporte probatorio, alegue que las cantidades se declaren de “dudoso cobro”<sup>1592</sup>. En cuanto a los requisitos necesarios, se exige que hayan transcurrido dos años desde el devengo del impuesto repercutido, estableciéndose un límite temporal para la modificación, en cuanto que tiene que producirse en el plazo de tres meses. Además, en el transcurso de estos dos años tiene que haberse instado su cobro mediante reclamación judicial, la cual puede haberse realizado en cualquier momento antes del transcurso de los dos años. A estos efectos, debemos recordar que con el procedimiento monitorio de la Ley de Enjuiciamiento Civil, se puede reclamar hasta 30.000 € de forma sencilla y expeditiva, sin necesidad de abogado y procurador. Resulta destacable que en el precepto no se exige acreditar si fue en su día admitida a trámite o no por el juez civil. La emisión de la factura rectificativa debe ser enviada a los destinatarios<sup>1593</sup>, comunicarse a la Administración tributaria en el plazo de un mes, de acuerdo con el art. 80.Siete de la Ley 37/1992, sin que a estos efectos sea necesaria una comunicación por parte de la Administración, salvo que considerara oportuno comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Compartimos la opinión de la doctrina<sup>1594</sup> en el sentido de que el transcurso del plazo de los dos años se considera excesivo, ya que el proveedor no solamente resulta perjudicado por la realización de una operación que no resulta objeto de cobro, sino igualmente por el ingreso a la Hacienda pública de un IVA que, finalmente, no va a ser objeto de repercusión.

En cuanto a otro requisito formal, la factura tiene que haberse registrado en el libro registro de facturas expedidas. Con la redacción actual, se permite la modificación si el destinatario de la operación es un particular, pero siempre que la deuda sea superior a 300 € (IVA excluido)<sup>1595</sup>.

Ahora bien, si se conviene extrajudicialmente una indemnización, sin devolución de la compra efectuada, se debe considerar un pago total o parcial de la contraprestación por parte del destinatario, y si este pago se produce antes de la modificación de la base imponible, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas en la misma proporción que la parte de la contraprestación satisfecha.

---

<sup>1592</sup> En este sentido se recoge en la St. del TS de 6 de noviembre de 2006.

<sup>1593</sup> Envío que habrá de acreditarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, en particular a través de los señalados al efecto por el Código Civil y por la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil –Consulta de la DGT de 18 de noviembre de 2005 (Nº 0277-05)-.

<sup>1594</sup> PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: *op. cit.*

<sup>1595</sup> Esta posibilidad se contempla para las operaciones cuyo devengo se produzca a partir del 1 de enero de 2004, tal y como se establece en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 62/2003.

Una vez practicada la reducción de la base imponible, sólo se prevén dos supuestos en los que se puede producir la modificación al alza de la misma. Si bien como regla general, ésta no se volverá a modificar al alza aunque el sujeto pasivo obtuviese el cobro total o parcial de la contraprestación, sí se realizará cuando el deudor no actúe como empresario o profesional, en cuyo caso se entiende que se percibe el IVA en proporción a la contraprestación recibida, lo que ha sido objeto de crítica por la doctrina<sup>1596</sup>. Y también se producirá la modificación al alza cuando el acreedor desista de su reclamación judicial, debiendo emitirse una nueva factura en el plazo de un mes.

En cuanto a la compatibilidad de lo dispuesto en el art. 80.Tres con lo establecido en el art. 80.Cuatro de la Ley 37/1992, la Dirección General de Tributos<sup>1597</sup> se ha manifestado sobre la no procedencia de la modificación por créditos impagados cuando esté en trámite un concurso de acreedores, ya que la Administración tributaria vería rebajado el rango del crédito tributario al personarse tardíamente en el proceso. Sin embargo, la doctrina no se manifiesta de acuerdo con este planteamiento<sup>1598</sup>, en base a que no existe ningún planteamiento legal que avale esta situación, y porque no resulta de obligado cumplimiento la personación en un procedimiento concursal para la modificación de bases imponibles, con lo que se genera un problema por el vacío legal existente. Por tanto, puede darse el caso de que, desconociendo el acreedor la existencia de un procedimiento concursal, se lleve a cabo la modificación con arreglo al procedimiento de morosidad, y sin que esto suponga una rectificación al alza de la base imponible. Sin embargo, en caso de que el acreedor conociera el solapamiento de procedimientos, sí procedería a la rectificación al alza, dado que se le está produciendo un perjuicio evidente.

En relación a los créditos a los que resulta de aplicación, va a carecer de relevancia el hecho de que ello sea debido a que la contraprestación de la operación sujeta al impuesto esté constituida por una tasa, u otra prestación cuya falta de ingreso en período voluntario dé lugar a su recaudación en vía ejecutiva por parte del Ayuntamiento correspondiente al término municipal en el que se encuentre, por ejemplo, una entidad urbanística de conservación.

### **3. Imposibilidad de modificación por impago.**

En el art. 80.Cinco se establece una serie de límites a la posibilidad de modificación de la base imponible en los procesos concursales y créditos incobrables. No procede la modificación en los siguientes supuestos:

---

<sup>1596</sup> En este sentido SÁNCHEZ REYERO, D. G.: “La casuística del IVA en los procesos concursales”; *Quincena Fiscal*, nº 18. 2007, ha recogido que este planteamiento no se ajusta a Derecho, pues cuando se cobra de forma improvisada por los empresarios o profesionales no surge dicha obligación de ingreso.

<sup>1597</sup> Consulta de 23 de enero de 2006 (Nº V0132-06).

<sup>1598</sup> SÁNCHEZ REYERO, D. G.: *op. cit.*



- a) Créditos que disfruten de garantía real, en la parte garantizada.
- b) Créditos afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca o cubiertos por un contrato de seguro de crédito o de caución, en la parte afianzada o asegurada.
- c) Créditos entre personas o entidades vinculadas, definidas en el artículo 79, apartado Cinco de la Ley.
- d) Créditos adeudados o afianzados por entes públicos. En cuanto al hecho de si las deudas de una sociedad mercantil se encontrarían dentro de este supuesto, la Dirección General de Tributos<sup>1599</sup> ha considerado que habría que tener en cuenta los requisitos establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y del Tribunal Supremo para comprobar si actúa en el ejercicio de funciones públicas, así como los criterios jurisprudenciales y administrativos de reciente aplicación en cuanto a que dichas entidades tienen la naturaleza de órgano técnico-jurídico del Ayuntamiento del que dependen.

Tampoco procederá la modificación de la base imponible cuando el destinatario de las operaciones no esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto, ni en Canarias, Ceuta o Melilla<sup>1600</sup>.

En los supuestos de pago parcial anteriores a la citada modificación, se entenderá que el IVA está incluido en las cantidades percibidas y en la misma proporción que la parte de contraprestación satisfecha. Si los pagos se reciben con posterioridad, habrá que estar a los supuestos en los que se establece la posibilidad de rectificación al alza de los apartados Tres y Cuatro del art. 80.

Por último, la rectificación de las deducciones del destinatario de las operaciones, que deberá practicarse según lo dispuesto en el art. 114, apartado Dos, número 2º, segundo párrafo de la Ley del IVA, determinará el nacimiento del correspondiente crédito en favor de la Hacienda pública. Si el destinatario de las operaciones sujetas no hubiese tenido derecho a la deducción total del impuesto, resultará también deudor frente a la Hacienda

---

<sup>1599</sup> Consulta de la DGT de 29 de marzo de 2007 (Nº V0645-07), respecto a deudas contraídas por una sociedad municipal que tiene encomendada por un Ayuntamiento la gestión, adjudicación y contratación de determinadas obras.

<sup>1600</sup> Esta referencia hay que conectarla con el ámbito de aplicación del IVA que se recoge en el art. 3 de la Ley del IVA, que se extiende a la península y las Islas Baleares, con los correspondientes a Ceuta, Melilla y Canarias. Esta regla se justifica en la búsqueda de un adecuado control de las deducciones que haya practicado el destinatario de las operaciones, control que resulta complejo cuando dicho destinatario no está establecido en España.

pública por el importe de la cuota del impuesto no deducible.

### **e) Procedimiento para la modificación de la base imponible.**

El art. 80.Siete de la Ley 37/1992 remite al desarrollo reglamentario el establecimiento de los requisitos para la modificación de la base imponible. Este desarrollo se ha realizado en base al art. 24, 1 y 2 del Reglamento IVA, junto con lo que hay que tener en cuenta el art. 13 del Reglamento de facturación. En el art. 24 del Reglamento se establece la obligación de rectificación, o en su caso, anulación de la cuota repercutida, su comunicación a la Agencia Estatal de Administración Tributaria<sup>1601</sup>, así como obligaciones para el destinatario de la operación<sup>1602</sup>, en función de que sea o no empresario. Ahora bien, cuando implique un aumento de la base imponible, la falta de emisión de la factura no libera al sujeto pasivo de la obligación de efectuar el ingreso complementario, mientras que en el supuesto de reducción de la base, la recuperación del exceso ingresado sí queda condicionado a la existencia de la factura rectificativa<sup>1603</sup>.

<sup>1601</sup> El nº 2 de la letra a) del art. 24.2 recoge: «El acreedor tendrá que comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal, en el plazo de un mes contado desde la fecha de expedición de la factura rectificativa, la modificación de la base imponible practicada, y hará constar que dicha modificación no se refiere a créditos garantizados, afianzados o asegurados, a créditos entre personas o entidades vinculadas, a créditos adeudados o afianzados por entes públicos ni a operaciones cuyo destinatario no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto ni en Canarias, Ceuta o Melilla, en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley del Impuesto.

*A esta comunicación deberán acompañarse los siguientes documentos:*

*La copia de las facturas rectificativas, en las que se consignarán las fechas de expedición de las correspondientes facturas rectificadas.*

*En el supuesto de concurso, la copia del auto judicial de declaración de concurso del destinatario de las operaciones cuya base imponible se modifica o certificación del Registro Mercantil, en su caso, acreditativa de aquel.*

*En el supuesto de créditos incobrables, los documentos que acrediten que el acreedor ha instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial al deudor».*

<sup>1602</sup> La letra b) del art. 24.2 recoge: «En caso de que el destinatario de las operaciones tenga la condición de empresario o profesional, deberá comunicar a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal la circunstancia de haber recibido las facturas rectificativas que le envíe el acreedor, y consignará el importe total de las cuotas rectificadas y, en su caso, el de las no deducibles, en el mismo plazo previsto para la presentación de la declaración-liquidación a que se refiere el párrafo siguiente. El incumplimiento de esta obligación no impedirá la modificación de la base imponible por parte del acreedor, siempre que se cumplan los requisitos señalados en el párrafo a).

*Además de la comunicación a que se refiere el párrafo anterior, en la declaración-liquidación correspondiente al período en que se hayan recibido las facturas rectificativas de las operaciones el citado destinatario deberá hacer constar el importe de las cuotas rectificadas como minoración de las cuotas deducidas.*

*Cuando el destinatario no tenga la condición de empresario o profesional, la Administración tributaria podrá requerirle la aportación de las facturas rectificativas que le envíe el acreedor».*

<sup>1603</sup> PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: *op. cit.*

Con la comunicación a la Agencia Estatal por el sujeto pasivo, se traslada a la Administración tributaria la acción de cobro frente al deudor del crédito tributario correspondiente a la operación impagada, hecho que la reviste de especial importancia, esencialmente cuando el deudor está incluido en un procedimiento concursal, ya que quien se personará en el mismo como titular del derecho del crédito tributario será la Administración. A estos efectos, la Ley 22/2003, Concursal, establece en su art. 91.4 que es crédito con privilegio general el crédito tributario en el 50 por ciento de su importe.

#### **6.- Aplicación al IVA a los supuestos de demora en el pago por la Administración.**

En cuanto al importe sobre el que se ha de aplicar el interés de demora en una certificación de obra, es decir, si se incluye el IVA o no en el cálculo, hay que tener en cuenta el devengo del impuesto, de acuerdo con el art. 75 de la Ley del IVA. Respecto a las certificaciones a buena cuenta, estamos ante los pagos anticipados del art. 75.Dos de la Ley 37/1992, y la falta de cobro del IVA no produce ningún perjuicio a la empresa acreedora, puesto que el devengo no se producirá, y por tanto, no tendrá que realizar el pago correspondiente a Hacienda, hasta que se haya producido el cobro. En estos supuestos, deben girarse los intereses de demora sobre el principal de las certificaciones, sin incluir el IVA<sup>1604</sup>, y esto será de aplicación cuando los intereses de demora deban ser aplicados a cantidades debidas por la Administración<sup>1605</sup>, como a deudas a favor de la misma, postura que ha sido avalada por distintas instancias jurisdiccionales<sup>1606</sup>.

Sin embargo, las certificaciones finales, dado que van precedidas de la recepción, en el momento de la entrega se produce el devengo del impuesto, y en estos supuestos se deberá realizar el cálculo de los intereses sobre el importe del principal de la factura más IVA<sup>1607</sup>.

---

<sup>1604</sup> Consulta de la DGT de 23 de abril de 1999 (Nº 0605-99).

<sup>1605</sup> Así, en una certificación de obra, la cantidad que genera los intereses de demora sería el neto sin incluir el IVA.

<sup>1606</sup> A favor de esta tesis se manifiesta el Tribunal Supremo en Sts. de 15 de octubre de 1999, 20 de febrero de 2001 y 12 de julio de 2004. Igualmente diversas Sts. de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña (St. de 30 octubre de 1998 y 23 de febrero y 10 de marzo de 1999), Andalucía (St. de 3 de marzo de 1999, 20 de febrero y 15 de octubre de 2001, 30 de junio de 2004, 29 de septiembre de 2004, 11 de diciembre de 2004, 22 de diciembre de 2004 y 16 de febrero de 2005), Madrid (St. de 25 de enero de 2000 y 30 de diciembre de 2004) y Extremadura (St. de 27 de mayo de 2003).

<sup>1607</sup> En este sentido la St. del TSJ de Madrid de 3 de marzo de 2005, citando la St. del TS de 12 de julio de 2004, ya que en las ejecuciones de obra cuyo destinatario sea la Administración pública, el devengo del impuesto se produce en el momento de su recepción. También la St. del mismo Tribunal de 11 de abril de 2005 que señaló en su Fundamento Jurídico Segundo que «consecuentemente, la factura se emite una vez que el trabajo ha sido recibido por el Ayuntamiento, por lo que los intereses de demora han de recaer sobre el importe total de la factura, incluido IVA».

En todo caso, teniendo en cuenta los distintos hechos imponible en el IVA y el momento en que se produce el devengo del impuesto, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Madrid<sup>1608</sup>, ha recogido los distintos supuestos en que se devenga y no el IVA.

- a) En los contratos de resultado que lleven aparejada la recepción de bienes y entrega de suministros y en los contratos de actividad (prestación de servicios), los intereses se calculan sobre el total de factura, pero sobre ellos no se calcula el IVA.
- b) Respecto a las certificaciones de obra y de las correspondientes a otros contratos de resultado como abonos a cuenta, los intereses se calculan sobre el neto de la certificación, pero una vez calculados se suma a dicho importe y se repercute el IVA.
- c) Respecto al supuesto recogido en el art. 270 de la LCSP, en virtud del cual se puede hacer el pago en metálico y en otros bienes, el presupuesto de contrata se obtendrá teniendo en cuenta el presupuesto en dinero, el presupuesto en bienes y sobre la suma de ambas cantidades se aplicará el IVA.

Además, a dichos intereses no se les va a aplicar el IVA, como tampoco generan IVA los intereses del anatocismo<sup>1609</sup>. Las razones esgrimidas por la jurisprudencia<sup>1610</sup> se basan en que los intereses de demora tienen un carácter indemnizatorio y no son contraprestación de operación sujeta al IVA, por lo que ni es preceptiva la repercusión del impuesto, ni su cobro tiene incidencia alguna en el derecho a la deducción del sujeto pasivo que sufre el retraso en el pago. Dicho planteamiento ha sido defendido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1611</sup>, que obligó a modificar la Ley 37/1992<sup>1612</sup>.

---

<sup>1608</sup> Informe 12/1997 de 22 de septiembre.

<sup>1609</sup> St. TSJ de Extremadura de 30 de enero de 2004.

<sup>1610</sup> St. TSJ de Andalucía (Sevilla) de 5 de octubre de 2006.

<sup>1611</sup> La St. del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 27 de octubre de 1993, Asunto C-281/91 *Muys'en de Winters Bouw*, determinó el criterio de no considerar los intereses moratorios como contraprestación, y por tanto, no integrarlos en la base imponible del IVA. El fundamento de esta Sentencia es el siguiente: «...debe ser interpretado en el sentido de que un proveedor de bienes (...) que autorice a su cliente a aplazar el pago del precio, mediante el pago de intereses, concede, en principio, un crédito exento a efectos de dicha disposición. No obstante, cuando un proveedor de bienes (...) permite a sus clientes un aplazamiento del pago del precio, mediante el pago de intereses, solamente hasta la entrega, dichos ingresos no constituyen la remuneración de un crédito, sino un elemento de la contraprestación obtenida por el suministro de los bienes (...), a efectos de la letra a) del apartado 1 del epígrafe A del artículo 11 de la Sexta Directiva IVA».

<sup>1612</sup> La Ley 23/1994 de 6 de julio, modificó el art. 78 de la Ley 37/1992 al derogar el art. 78.Dos.2 que

Por otro lado, no resulta de aplicación a los recargos del periodo ejecutivo<sup>1613</sup> derivados de deudas tributarias.

### **7.- Retenciones en certificaciones de obra.**

En estos supuestos, dado que las certificaciones de obra, de acuerdo con el art. 75.Uno de la Ley 37/1992, constituyen pagos anticipados y el devengo no se produce hasta el momento del cobro total o parcial y por los importes efectivamente percibidos, no se considerarán efectivamente cobradas las cantidades retenidas como garantía de la correcta ejecución de los trabajos, hasta que el importe de dicha garantía no hubiese sido hecho efectivo<sup>1614</sup>.

### **8.- Incidencia en los precios públicos exigidos por las Entidades locales.**

Tampoco sería de aplicación el impuesto a los recargos que se puedan establecer sobre los precios públicos por falta de pago en periodo voluntario. Ahora bien, en estos supuestos hay que destacar<sup>1615</sup> que, dado el carácter de entidad titular de los precios públicos municipales y, por tanto, de acreedor de los mismos, que recae sobre el Ayuntamiento que los establezca al amparo de lo dispuesto en los arts. 41 a 47 del TRLRHL, la Entidad local podrá proceder, en su caso, a la exacción de tales precios públicos en vía ejecutiva o de apremio<sup>1616</sup>.

Ahora bien, respecto al IVA, la cuestión es muy distinta porque el Ayuntamiento no ostenta la condición de acreedor fiscal, la cual corresponde

---

incluía en la base imponible *«los intereses devengados como consecuencia del retraso en el pago del precio»*. Además, con dicha modificación se introduce en nuestro ordenamiento el contenido de la Sentencia anteriormente referida, añadiendo un segundo y un tercer párrafo en el art. 78.Dos.1 de la Ley 37/1992. Con la citada modificación, igualmente, se introdujo la doctrina de la St. del TJCE de 1 de julio de 1982, en interpretación de la Segunda Directiva del Consejo 67/288/CEE de 11 de abril, que no considera como contraprestación los intereses moratorios concedidos por decisión judicial, que por ello no pasan a formar parte de la base imponible del IVA, por no configurarse como contravalor de la entrega del bien.

<sup>1613</sup> Los cuales, a tenor del art. 28 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria se va a distinguir el recargo ejecutivo (5% sin interés de demora), recargo de apremio reducido (10% sin intereses de demora) y recargo de apremio ordinario (20% con exigencia de intereses de demora). Anteriormente el recargo de apremio se regulaba en el art. 127 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

<sup>1614</sup> Consulta de la DGT de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2308-03).

<sup>1615</sup> Como se recoge en las contestaciones a consultas por *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 28. 1995 y nº 11. 1995 que analizan el contenido de la Consulta de fecha 21 de abril de 1995 de la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

<sup>1616</sup> A este respecto recordar que el art. 46 en su nº 3 del TRLRHL recoge que: *«Las deudas por precios públicos podrán exigirse por el procedimiento administrativo de apremio»*.

exclusivamente al Estado, sino la de sujeto pasivo con obligación de repercutir el importe del impuesto sobre la persona o entidad para quien se realice la operación gravada, en los términos señalados en el art. 88 de la Ley 37/1992, y, como tal sujeto pasivo con obligación de repercutir:

- a) Tiene la obligación de ingresar el IVA en la forma, plazos y lugar que se señala en el Reglamento del mismo, independientemente de que la persona o entidad a la que legalmente le hubiese repercutido el importe del tributo se lo hubiese abonado efectivamente o no.
- b) No puede proceder al cobro en vía de apremio del importe del impuesto repercutido y no pagado por ser esta facultad de apremiar la deuda tributaria propia y exclusiva del verdadero acreedor fiscal, condición que, como ya se ha expuesto, no recaería, en ningún caso, sobre el Ayuntamiento; de donde resulta que, en orden a la repercusión y cobranza del tributo, el repetido Ayuntamiento tendría que valerse de los mismos procedimientos y medios que cualquier persona o entidad privada que tuviese la consideración de sujeto pasivo obligado a repercutir el impuesto mencionado.

Por tanto, cuando se produzca el impago de un precio público sobre el que el Ayuntamiento haya tenido que girar el IVA, por un lado, se exaccionará en vía de apremio el importe del precio público y, por otro, tendrá que plantear una acción civil para el cobro del impuesto. Esto es lo que hacen las entidades y personas privadas, sujetos pasivos del IVA, cuando alguien no les paga el débito.

### **9.- Base imponible en las permutas.**

La regla general es que la base imponible se determine en función de la contraprestación económica que se satisfaga. Sin embargo, la Ley del impuesto, ha recogido reglas especiales objeto de aplicación a casos específicos, como es el de la permuta, donde la contraprestación se puede fijar total o parcialmente en especie. En estos supuestos, resulta de aplicación las disposiciones vistas anteriormente del art. 79.Uno de la Ley 37/1992. En esta norma de determinación de la base imponible hemos de destacar que la base imponible de cada una de las operaciones que intervienen en la permuta será el valor de mercado del bien o servicio que se entrega. El valor de mercado de los bienes intercambiados no tiene porqué ser equivalente. Para la determinación de la base imponible, la Ley establece que el valor del bien intercambiado será el que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes. En base a esto, se pueden intercambiar bienes que no tengan las mismas características o composición, y sus valores de mercado podrán ser también, por tanto, distintos. Se puede tener un valor de mercado menor que el que le supone su receptor en función a su uso futuro. En este

supuesto, según la legislación de bienes, la diferencia tiene que compensarse obligatoriamente en metálico, si bien el Plan General de Contabilidad aplicable a las Entidades locales admite que en estos supuestos exista una subvención entregada o recibida.

En cuanto a la determinación de la base imponible en la entrega diferida de bienes, se ha venido aplicando el apartado 6 del art. 80 de la Ley 37/1992, que prevé el supuesto de que si el importe de la contraprestación no resulta conocido en el momento del devengo del impuesto, el mismo se fije provisionalmente, aunque como hemos visto anteriormente, la Comisión ha solicitado al Gobierno Español que modifique las normas internas sobre la determinación de la base imponible.

### **10.- Base imponible en las expropiaciones.**

Dado que el art. 78 de la Ley 37/1992 dispone que la base imponible está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto, la contraprestación en estos casos estará constituida por el justo precio determinado en la forma prevista en la Ley de Expropiación Forzosa y en el actual Texto Refundido de la Ley del Suelo.

Ahora bien, en cuanto a la determinación de la base imponible, cuando la contraprestación se fija en especie, tradicionalmente se ha distinguido entre si esta se entrega en el momento, o en el futuro. Hasta ahora, cuando en los convenios urbanísticos en que se recogía que el justiprecio se fijara mediante derechos de aprovechamiento urbanísticos, que se materializaban posteriormente en las parcelas resultantes de la urbanización, la posterior entrega de las parcelas iba acompañada de nuevas facturas con IVA por la diferencia entre la base imponible inicial (el importe en que se fijó el justiprecio convenido) y el mayor valor de mercado de las parcelas en el momento de su entrega, una vez finalizada la urbanización y aprobada la reparcelación. Ahora bien, tal y como vimos anteriormente, en base al Dictamen de la Comisión de 2008, el devengo se producirá en el momento de la firma del acta de ocupación, debiendo en tal momento emitirse factura por el ente expropiante, puesto que la ocupación de los terrenos expropiados supone un pago anticipado de la contraprestación a los efectos del art. 75.Dos de la Ley 37/1992.

#### **a) Inclusión de las indemnizaciones en la base imponible del impuesto.**

Como vimos anteriormente, las indemnizaciones que no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto, no se incluirán en la base imponible. Para la interpretación de este precepto habrá que determinar, por tanto, en qué casos la indemnización es contraprestación de operaciones sujetas al IVA y en qué

casos no es así<sup>1617</sup>.

## 1. Indemnizaciones por pérdidas derechos inherentes a los contratos de arrendamiento.

La Dirección General de Tributos, en un primer momento, teniendo en cuenta lo preceptuado en el art. 4.Dos de la Ley 37/1992<sup>1618</sup> en cuanto a las actividades que se consideran realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, consideró que la expropiación de derechos de arrendamiento, se consideraba una prestación de servicios, y por tanto una operación sujeta al impuesto<sup>1619</sup>.

Posteriormente, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas respecto a las ayudas concedidas por el abandono de la producción lechera, la Dirección General de Tributos<sup>1620</sup>, al considerar que el derecho que se expropiaba estaba constituido entre el arrendador y el arrendatario y no con la Administración, la cual actúa en aras del interés general, y por tanto, el ejercicio de la potestad expropiatoria no suponía

<sup>1617</sup> La DGT en su Consulta de 6 de septiembre de 1999 (Nº 1541-99) recoge que debe atenderse a la interpretación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el cual, en Sentencias de 29 de febrero de 1996, recaída en el Asunto C-215/94 (*Sentencia Mohr*) y 18 de diciembre de 1997, recaída en el Asunto C-384/95 (*Sentencia Landboden*) ha señalado que, las indemnizaciones satisfechas por Administraciones públicas como compensación por el abandono de la producción lechera, primer caso, o por la reducción en las cosechas de patatas, segundo, no deben considerarse contraprestación de la realización de operaciones sujetas al impuesto, ni siquiera de la existencia de prestaciones consistentes en no hacer o realizar una determinada operación o actividad. En la primera de las Sentencias citadas se recoge que el IVA es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del IVA. En particular, la segunda de estas Sentencias señala textualmente: «*Al no ofrecer, ni a las autoridades nacionales competentes ni a otras personas identificables, ninguna ventaja que pueda considerarlas como consumidores de un servicio, el compromiso asumido por el agricultor de reducir su producción no puede calificarse de prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del art. 6 de la Sexta Directiva*».

<sup>1618</sup> En la letra b) el artículo mencionado sujeta al impuesto: «*Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto*».

<sup>1619</sup> Así nos encontramos la Consulta de 19 de septiembre de 2000 (Nº 1569-00) que analiza la sujeción al impuesto de la expropiación forzosa de los derechos de arrendamiento constituidos sobre un local de propiedad municipal, determinándose en la misma que la transmisión de estos derechos es una prestación de servicios sujeta al IVA, tanto si se efectuaba mediante un acuerdo al efecto con el arrendatario, como si se realizaba en virtud de un expediente de expropiación forzosa. También sobre expropiación de derechos de arrendamiento, Consulta de 13 de diciembre de 2001 (Nº 2214-01). La Consulta de 1 de octubre de 2001 (Nº 1789-01) analiza la sujeción al impuesto de la expropiación de unos derechos de arrendamiento sobre las instalaciones de una industria ganadera. Y la Consulta de 3 de mayo de 2004 (Nº 1159-04) declara como operación sujeta la rescisión de un contrato de subarrendamiento de un bien inmueble afecto a una actividad empresarial o profesional. En el mismo sentido Consulta de 9 de abril de 1997 (Nº 0688-97).

<sup>1620</sup> Consultas de 3 de mayo de 2004 (Nº 1159-04), 29 de noviembre de 2005 (Nº V2448-05) y 30 de agosto de 2006 (Nº 1695-06).



ninguna ventaja respecto a la misma por la que pudiera considerarse como un consumidor de un servicio. Por tanto, no se considera una contraprestación de operaciones sujetas al impuesto.

Sin embargo, si el derecho de arrendamiento se establece entre la Administración y el arrendatario, la extinción de este derecho sí podríamos considerarlo sujeto al impuesto, en cuanto la Administración sí que está recibiendo un beneficio para sí y no para la colectividad.

## **2. Indemnizaciones por traslado de actividad.**

La Dirección General de Tributos, acogiendo la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas vista anteriormente, ha considerado que en estos supuestos, no se produce ninguna contraprestación a efectos de IVA, y por tanto no procede la repercusión del impuesto<sup>1621</sup>.

### **b) Consideración de los intereses de demora.**

La Dirección General de Tributos ha considerado<sup>1622</sup> que los intereses de demora satisfechos por la Administración que tengan naturaleza indemnizatoria por retraso en la resolución del expediente, en el pago de las cantidades, etc., tendrán la consideración de ingreso (incremento patrimonial en la terminología tradicional), en base al carácter indemnizatorio que tienen.

En consecuencia, los intereses no se considerarán como mayor importe del valor de enajenación de los bienes expropiados, sino que se tratarán como un ingreso diferenciado de la alteración patrimonial producida por la expropiación.

## **11.- Base imponible en el derecho de superficie.**

La cuantificación de la obligación tributaria derivada de la constitución del derecho real de superficie debe efectuarse de acuerdo con los criterios expuestos en los arts. 78 a 81 de la Ley 37/1992, y teniendo en cuenta el contenido real de las relaciones surgidas entre el superficiante y el superficiario.

Existen diversas interpretaciones en cuanto a la determinación de la base imponible, en función de la consideración del momento del devengo de lo edificado. Así, una primera postura<sup>1623</sup> defiende que en el momento del

---

<sup>1621</sup> Consultas de la DGT de 29 de noviembre de 2005 y 30 de agosto de 2006, en la cual también se declara la no sujeción respecto a la indemnización por afectación de cosechas pendientes. En la Consulta de 29 de noviembre de 2005 se incluye además el premio de afección.

<sup>1622</sup> Consulta de 29 de enero de 1999 (Nº 0111-99).

<sup>1623</sup> TOVILLAS MORAN, J.M.: *op.cit.* (pág. 85).

devengo de los cánones, la base imponible se determina en función de la cuantía de dichas prestaciones (art. 78.Uno de la Ley 37/1992), mientras que cuando se ponga a disposición el bien inmueble construido, resultará de aplicación la norma especial contenida en el art. 79.Uno de la actual Ley del IVA, considerando como base imponible el valor de mercado en el momento en que se produce la puesta a disposición del bien al dueño del suelo. Este autor disiente de la solución adoptada por la Dirección General de Tributos que considera que se realizan pagos a cuenta, ya que se podrían producir supuestos de doble imposición, dado que en el momento de efectuar pagos a cuenta se devenga el impuesto por el importe de los mismos, y en el momento de efectuar la entrega del bien se vuelve a calcular la base imponible teniendo en cuenta los pagos anteriores.

Acorde con esta postura, podemos tener en cuenta recientes pronunciamientos jurisprudenciales<sup>1624</sup>, en tanto que considera que el valor de la construcción no debe integrar desde la constitución del derecho de superficie la base imponible, dado que se estarían gravando hechos futuros.

Una segunda postura, defendida por la Dirección General de Tributos<sup>1625</sup>, considera de aplicación, cuando se establece el pago de cánones, la norma especial del segundo párrafo del art. 79.Uno de la Ley 37/1992, por consistir la contraprestación parcialmente en dinero, el cual establece que la base imponible vendrá determinada por la cantidad que resulte mayor de:

- El valor de mercado del derecho de superficie.
- La suma del importe pactado en concepto de canon (incluyendo la suma del importe del canon inicial más los periódicos), y el valor de mercado de la contraprestación no dineraria, es decir, de las instalaciones objeto de reversión.

En cuanto a la determinación del valor de mercado del derecho de superficie, la Dirección General de Tributos ha considerado que el inmueble objeto de reversión se debe valorar partiendo de su valor contable a la fecha de reversión, calculado conforme a las normas del Impuesto de Sociedades, y fijado de manera provisional. Este valor constituirá la base imponible del derecho de superficie cuando no se haya establecido el pago de cánones o el carácter de este sea meramente simbólico<sup>1626</sup>.

---

<sup>1624</sup> St. del TSJ de Cataluña de 9 de febrero de 2006.

<sup>1625</sup> Resoluciones de 10 de enero y 24 de mayo de 2001 y Consulta de 1 de marzo de 2006 (Nº V0355-06) que resulta criticada por A. JAUMANDREU PATXOT, A. *op. cit.* al opinar que no resuelven nada las posibles dudas que pudieran surgir y acaban siendo absolutamente confusas.

<sup>1626</sup> Consulta de la DGT de 22 de febrero de 1999 (Nº 0204-99) donde se pacta el pago de un canon anual de 1.000 ptas.

En cuanto al valor de mercado de las instalaciones objeto de reversión<sup>1627</sup>, puede tomarse en consideración el valor neto contable de las mismas, calculado conforme a lo dispuesto por las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, esto es, el coste de adquisición de las mismas, por el que constarán en el inmovilizado del superficiante, minorado en el importe de las amortizaciones a practicar anualmente, computadas éstas en los importes que señala la normativa del Impuesto sobre Sociedades para su admisibilidad como gasto deducible, aunque sin computar el importe del fondo de reversión de dotación obligatoria para esta categoría de activos.

A continuación, se efectuará la comparación de dos magnitudes, de una parte el valor de mercado del derecho de superficie que se constituye, de otra, la suma de los cánones y el valor de mercado de las instalaciones a revertir, calculado éste último conforme a lo señalado anteriormente. Y en todo caso, teniendo en cuenta que tanto los cánones como los citados valores netos contables a los que se ha hecho referencia deberán actualizarse, conforme a criterios financieros, para su comparación en términos de homogeneidad con el valor de mercado del derecho de superficie, tomando posteriormente la mayor de ambas magnitudes<sup>1628</sup>.

De la anterior comparación puede resultar lo siguiente:

- Si el valor de mercado del derecho de superficie es el que ha de tomarse como base imponible de la constitución, dicho importe habrá de imputarse periódicamente a lo largo de la duración del contrato, en proporción al valor, actualizado conforme a criterios financieros, de los cánones y activos reversibles y su exigibilidad. No formarán parte de la base imponible (conforme al 2º párrafo del art. 78.Dos.1º de la Ley 37/1992) los intereses por el aplazamiento en el pago de las operaciones en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un periodo posterior a la entrega de los bienes o la prestación de los servicios, pero los intereses que sí formen parte de la base imponible deberán capitalizarse, ya que la constitución del derecho de superficie se ha de considerar como una operación de tracto continuado cuyo devengo se produce a medida que se hace exigible la contraprestación<sup>1629</sup>.

---

<sup>1627</sup> Consulta de la DGT de 1 de marzo de 2006 (Nº V0355-06).

<sup>1628</sup> La necesidad de la actualización de los valores conforme a criterios financieros se empieza a recoger por la DGT a partir del año 2001.

<sup>1629</sup> Ya que, tal y como se señala en la Consulta de la DGT de 1 de marzo de 2006 (Nº V0355-06), únicamente de esta forma la liquidación del impuesto guarda la necesaria neutralidad con la segunda alternativa, -que veremos a continuación-, en la que la base imponible de la operación viene dada por la suma de los cánones y del valor de mercado de la instalación y la licencia de explotación a revertir, calculándose el Impuesto sobre cada una de estas partidas cuando se satisfacen y por su importe respectivo.

- Si resulta mayor la suma de los cánones más el valor de mercado de las instalaciones a revertir, en el devengo se tomará como base, de un lado, el importe respectivo de cada canon y, de otro, el valor de mercado de las instalaciones a revertir. Respecto a estas últimas, y en la medida en que el devengo correspondiente a la parte de base imponible proporcional a ellas se produce con su entrega, deberá estarse al efectivo valor de mercado de las mismas en el momento de su reversión, con independencia de que a efectos de la comparación que se citó anteriormente, se tomase su valor neto contable, de acuerdo con lo dispuesto por el apartado Seis del art. 80 de la Ley 37/1992. Esto es, a efectos de la comparación que hay que realizar para determinar la base imponible de la constitución del derecho de superficie, se podrán valorar las instalaciones a revertir por su valor neto contable, calculado éste como se ha señalado; sin embargo, una vez llegado el momento de la reversión, y en la hipótesis de que nos encontremos en esta segunda alternativa de valoración, el importe al que habrá de estarse para la liquidación del impuesto, por la parte del derecho de superficie correspondiente al último pago, es el valor de mercado de las citadas instalaciones en el momento de la reversión, tal cual han de revertir al propietario de los terrenos.

En este sentido, tenemos que recordar que cuando se fija un valor con carácter provisional, el mismo debe ser objeto de regularización cuando realmente se conozca su valor de mercado en el momento de efectuarse la reversión, conforme dispone el apartado Seis del art. 80 de la Ley 37/1992, en cuanto a los supuestos en que el importe no resulta conocido en el momento del devengo. Por tanto, en el momento de la constitución del derecho real, el superficiario deberá emitir factura al Ayuntamiento y repercutir el IVA sobre el valor de mercado del bien a entregar en el futuro. Cuando finalmente se produzca la puesta a disposición del bien, se deberá de volver a determinar su valor de mercado, de forma que si fuere diferente al estimado anteriormente, se rectifique la base imponible determinada inicialmente, y se repercuta o abone la cuota correspondiente a la diferencia de bases.

### ***12.- Base imponible en las actividades realizadas por los recaudadores privados.***

La base imponible dependerá de las estipulaciones concretas que se contengan en el contrato celebrado entre la Entidad local y el recaudador municipal; de no haberse estipulado como contraprestación del servicio de gestión de cobro cantidad distinta que el denominado precio de cobranza, se entendería que en dicho precio está incluida la correspondiente cuota del IVA. En este caso, la base imponible resultará de multiplicar por 100 el premio de

cobranza y dividir el resultado por 100 más el tipo vigente en el momento de cada devengo (16 en la actualidad)<sup>1630</sup>.

### **13.- Base imponible del servicio de distribución de agua potable.**

#### **a) Conceptos que se incluyen en la determinación de la base imponible.**

En la prestación del servicio de abastecimiento domiciliario de agua, formará parte de la base imponible la contraprestación total del mismo, cualquiera que sea la finalidad a que se destine el importe por el ente prestador del servicio.

#### **b) Inclusión de los cánones en la determinación de la base imponible.**

Por la controversia que genera, merece especial atención el estudio de la inclusión en la base imponible de los “cánones”, establecidos bien en leyes de ámbito general, bien en leyes autonómicas<sup>1631</sup>.

---

<sup>1630</sup> Consulta de la DGT de 1 de agosto de 2001 (Nº 1585-01).

<sup>1631</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 2 de febrero de 2004 (Nº 0909-04), donde recoge la doctrina emanada por este órgano y recogida en las Consultas de 17 de enero y 21 de septiembre de 2000 referente al “canon del agua”, regulado por Ley 6/1999, del Parlamento de Cataluña, de 12 de julio, configurándose como un ingreso específico del régimen económico-financiero de la Agencia Catalana de Agua, cuya naturaleza jurídica es la de impuesto con finalidad ecológica, conforme al artículo 37.1 de la citada Ley.

El hecho imponible de dicho impuesto está constituido por el uso real o potencial del agua en los términos establecidos por la Ley y la contaminación que su vertido puede producir incluyendo los usos de tipo indirecto provenientes de aguas pluviales o escorrentías, asociados o no a un proceso productivo.

Como contribuyente, se designa a los usuarios del agua que la reciban a través de una entidad suministradora o la capten mediante instalaciones propias o en régimen de concesión de provisión, y, como sustituto, a las personas o entidades que la suministren, las cuales deben cobrar dicho canon separadamente de cualquier concepto, según el artículo 50 de la precitada Ley 6/1999 del Parlamento de Cataluña.

Se trata, por tanto, de un tributo cuya recaudación viene a financiar las actuaciones de la Agencia Catalana del Agua y que grava el vertido de aguas residuales: la recaudación la efectúa el suministrador como sustituto del contribuyente, pero el canon no constituye contraprestación de las operaciones de suministro de agua ni su importe es un crédito en favor de la entidad suministradora derivado de las operaciones por ella realizadas. No resulta, por tanto, de aplicación a este supuesto, lo dispuesto por el mencionado artículo 78, apartado Dos, número 4º de la Ley reguladora del tributo.

En estos términos, las entidades suministradoras no deben repercutir el Impuesto sobre el referido “canon del agua” que recauden de sus abonados, por cuanto dichos cánones no constituyen contraprestación de las operaciones realizadas por la entidad suministradora, ni constituyen un crédito en favor de ésta derivado de las referidas operaciones.

También hay que tener en cuenta el “canon de mejora”, posibilidad recogida en virtud de la Disposición Adicional decimoséptima de la Ley 17/1996, de 31 de julio, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Andalucía para 1996, y cuyo “hecho imponible” estaba constituido por el uso de los servicios de agua potable, saneamiento y depuración, resultando “obligados al pago” los usuarios de tales servicios. Este canon queda configurado como una prestación patrimonial pública de carácter autonómico cuya gestión se encomienda, por la Comunidad Autónoma de Andalucía que la establece, a

El criterio fijado por la doctrina administrativa para determinar su sujeción o no al IVA, se basa en que constituya una contraprestación por los servicios prestados, y ello con independencia de quien lleve a cabo la prestación material del servicio, ya sea directamente por la Entidad local o por un concesionario. En el caso de que estas empresas lleven a cabo el cobro de cánones (por ejemplo el canon de inversión por la distribución de agua) y al objeto de su consideración como contraprestación<sup>1632</sup>; la Dirección General de Tributos manifiesta<sup>1633</sup> que, tratándose de una empresa concesionaria del suministro, únicamente se excluirán de la base imponible aquellas tarifas o cánones que sean recaudados por la concesionaria en nombre y por cuenta del ente titular del servicio, y que no retribuyan operaciones sujetas al impuesto.

La doctrina administrativa se ha manifestado sobre la sujeción o no de los mismos al IVA, enumerando los cánones y determinando que no están sujetas al IVA las operaciones cuya contraprestación se instrumente mediante los siguientes conceptos regulados en la Ley 29/1985, de Aguas (actualmente sustituida por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Aguas) y en la Ley 52/1980, de 16 de octubre, de regulación del régimen económico de la explotación del acueducto Tajo-Segura: canon de ocupación, canon de vertido, canon de regulación, tarifas de utilización de aguas y tarifas del trasvase Tajo-Segura<sup>1634</sup>.

Tampoco procede la sujeción al impuesto respecto al “canon de saneamiento”<sup>1635</sup>, cuando el mismo se configure como un tributo destinado a financiar determinadas inversiones públicas, sin que constituyan contraprestación de operación alguna sujeta al IVA. Y además, con independencia de que el criterio seguido para su cuantificación se establezca en función del consumo de litros de agua que efectúan los obligados a su pago, y de que el Ayuntamiento exija su importe a los obligados al pago de la misma,

---

los Ayuntamientos que lo solicitasen, pudiendo quedar afectos los ingresos obtenidos mediante la misma, a la financiación de determinadas obras de saneamiento (renovación de la red de colectores y construcción de estaciones de bombeo) efectuadas por un Ayuntamiento, tal y como se recoge en la Consulta de la DGT de 30 de noviembre de 1999 (Nº 2263-99).

<sup>1632</sup> El apartado dos, nº 1 del art. 78 de la Ley 37/1992 dispone que *«En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma»*.

<sup>1633</sup> Consulta de la DGT de 30 de junio de 1997 (Nº 1416-97).

<sup>1634</sup> Resolución vinculante de la DGT de 27 de mayo de 1987.

<sup>1635</sup> Consulta de 20 de junio de 1997 (Nº 1301-97) que hace referencia al canon de saneamiento de aguas regulado por la Ley de 27 de noviembre de 1991 de la Comunidad Autónoma de las Islas Baleares, configurado como un tributo destinado a financiar las funciones de una entidad pública que ejerce las competencias hidráulicas.

con ocasión del cobro de los suministros de agua potable que se efectúan a esos mismos obligados<sup>1636</sup>. La razón que viene a justificar esta no sujeción se basa<sup>1637</sup> en que «*para que una determinada cantidad sea contraprestación de una operación sujeta a IVA, debe existir un consumo que se proporciona a una persona o grupos de personas identificable o una ventaja que se configure a su vez como input de otro empresario o profesional*», lo cual, en interpretación de la Dirección General de Tributos, no existe en la exigencia de estos “cánones”.

Por el contrario, cuando se ha entendido que constituye contraprestación por las operaciones realizadas, sí se ha determinado la sujeción al IVA por el incremento de la tarifa de saneamiento<sup>1638</sup>, así como el canon de saneamiento y canon del agua y por el canon de sequía<sup>1639</sup>. En el mismo supuesto nos encontraríamos con la repercusión de una cuota suplementaria, establecida para amortizar la construcción de una red de distribución de aguas<sup>1640</sup>.

También se determina que forman parte de la base imponible, las contribuciones especiales exigidas a los usuarios<sup>1641</sup>, en base a que el art. 78 de la Ley 37/1992 recoge que formarán parte del concepto de contraprestación, los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las operaciones gravadas.

#### **14.- Base imponible en la construcción y explotación de aparcamiento municipal.**

De acuerdo con lo establecido en el art. 79.Uno párrafo 2º de la Ley 37/1992, la base imponible de la ejecución de obra del aparcamiento, estará constituida por las contraprestaciones totales derivadas de la ejecución, y que se formalizarán a través de las correspondientes certificaciones de obra.

En el supuesto en que se produzca la transmisión de los terrenos de cesión obligatoria que le corresponden al Ayuntamiento; la base imponible estará constituida por el valor de mercado de la construcción, más la compensación económica percibida por el Ayuntamiento en sustitución del deber de cesión

---

<sup>1636</sup> Consulta de la DGT de 30 de noviembre de 1999 (Nº 2263-99).

<sup>1637</sup> Consulta de la DGT de 2 de abril de 2004 (Nº 0909-04) que se basa en las Sentencias del Tribunal de Luxemburgo de 29 de febrero de 1996, 18 de diciembre de 1997 y 27 de abril de 1999.

<sup>1638</sup> Resolución de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de fecha 23 de junio de 1999 y Resolución del TEAC de 28 de julio de 2004. En esta última, respecto a los conceptos mencionados, se recoge que si bien su naturaleza específica, dentro de la genérica de tributo no está bien definida, la doctrina se inclina por considerarlas impuestos.

<sup>1639</sup> Consulta de la DGT de 8 de mayo de 2006 (Nº V0874-06).

<sup>1640</sup> Consulta de la DGT de 12 de septiembre de 2007 (Nº V1878-07).

<sup>1641</sup> Resolución del TEAC de 20 de junio de 1996.

obligatoria de terrenos, siempre que dicho importe sea superior a la contraprestación total que se hubiera determinado en condiciones normales de mercado entre partes independientes, de lo contrario se aplicará esta última valoración.

### **15.- Base imponible en la ejecución subsidiaria.**

La base imponible estará constituida por las contraprestaciones que se establezcan por la realización de estas actividades (por ejemplo, se puede utilizar el presupuesto de demolición de un edificio).

### **16.- Base imponible en las cuotas de urbanización.**

La base imponible estará constituida por los distintos conceptos de coste, teniendo en cuenta a estos efectos los distintos elementos que se recogían en el art. 122 del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976<sup>1642</sup>. Por tanto, deben incluirse todos los materiales, proyectos, mano de obra, honorarios de dirección de las obras, así como los honorarios por la dirección de obras retenidos al contratista el efectuar los pagos cuando dicho trabajo se realiza por los técnicos municipales<sup>1643</sup>, como el concepto de beneficio del empresario, aplicable en todas las actividades empresariales con ánimo de lucro<sup>1644</sup>. Las indemnizaciones, en tanto que compensación que recibe el propietario al ser privado de bienes o derechos incompatibles con el proceso urbanístico, tienen la consideración legal de gastos de urbanización, por lo que forman parte de la cuota de liquidación que se girará a cada propietario, con la repercusión del IVA. Sólo se exceptúan las indemnizaciones que tengan el carácter de suplido, por aplicación del art. 78.Tres de la Ley 37/1992.

Por el contrario, los gastos de demora que soporte el Ayuntamiento por el retraso en el pago de las certificaciones, no formarán parte de la cuenta de

---

<sup>1642</sup> Donde se incluyen:

*«a) Las obras de vialidad, saneamiento, suministro de agua y energía eléctrica, alumbramiento público, arbolado y jardinería que estén previstas en los Planes y proyectos y sean de interés para el sector o área de actuación, sin perjuicio del derecho a reintegrarse de los gastos de instalación de las redes de suministro de agua y energía eléctrica con cargo a las empresas que prestaren los servicios, salvo la parte que deban contribuir los usuarios según la reglamentación de aquéllos.*

*b) Las indemnizaciones procedentes por el derribo de construcciones, destrucción de plantaciones, obras e instalaciones que exija la ejecución de los Planes.*

*c) El coste de los Planes Parciales y de los Proyectos de Urbanización y Reparcelación».*

<sup>1643</sup> Así se recoge en el Informe de la Subdirección General de Cooperación y Régimen Jurídico Local que se menciona en la Consulta de la IGAE 7/1997 de 1 de diciembre de 1997; *Boletín Informativo de la IGAE* nº 36, 1997, donde se indica que dichas cantidades retenidas deben ingresarse en el presupuesto municipal.

<sup>1644</sup> Consulta de la DGT de 17 de junio de 2005 (Nº V1175-05).



liquidación, ya que al Ayuntamiento se le otorga la facultad de exigir por anticipado el pago de las cuotas de urbanización, al efecto de que disponga de los fondos necesarios para sufragar los gastos.

De la citada cuenta de liquidación, deberán restarse los intereses producidos por las cuotas de urbanización, con imputación a cada propietario en función de su aportación y del tiempo de permanencia de la misma en la cuenta bancaria<sup>1645</sup>. Los recargos de apremio e intereses de demora exigidos a los propietarios que no han satisfecho sus cuotas de urbanización, así como los intereses satisfechos por los aplazamientos o fraccionamientos se consideran ingresos municipales de carácter ordinario. Por otro lado, las indemnizaciones que se abonan como indemnizaciones que deban satisfacerse a algún propietario, no procederá restarse del coste a satisfacer por el propietario, puesto que la Dirección General de Tributos no admite que se efectúe el neteo o la compensación entre las cantidades abonadas en concepto de indemnizaciones y la exigencia de derramas correspondientes a los gastos de urbanización, al ser dos operaciones diferentes<sup>1646</sup>.

### **17.- Base imponible en el arrendamiento de bienes inmuebles.**

La Ley de Arrendamientos Urbanos, en su art. 20 recoge la posibilidad de que determinados gastos que afectan al inmueble arrendado sean satisfechos por el arrendatario<sup>1647</sup>.

En cuanto a la inclusión de estos gastos en la base imponible a efectos de IVA, la Dirección General de Tributos ha venido defendiendo<sup>1648</sup> que, de acuerdo con el art. 78 de la Ley 37/1992, forman parte de la base imponible

---

<sup>1645</sup> Informe de la Subdirección General de Cooperación y Régimen Jurídico Local que se recoge en la Consulta de la IGAE 7/1997 citado.

<sup>1646</sup> Consulta de la DGT de 5 de julio de 2007 (Nº V1501-07).

<sup>1647</sup> Dicho art. 20, bajo la denominación de Gastos generales y de servicios individuales recoge, en su nº 1 que: «Las partes podrán pactar que los gastos generales para el adecuado sostenimiento del inmueble, sus servicios, tributos, cargas y responsabilidades que no sean susceptibles de individualización y que correspondan a la vivienda arrendada o a sus accesorios, sean a cargo del arrendatario.

*En edificios en régimen de propiedad horizontal tales gastos serán los que correspondan a la finca arrendada en función de su cuota de participación.*

*En edificios que no se encuentren en régimen de propiedad horizontal, tales gastos serán los que se hayan asignado a la finca arrendada en función de su superficie.*

*Para su validez, este pacto deberá constar por escrito y determinar el importe anual de dichos gastos a la fecha del contrato. El pacto que se refiera a tributos no afectará a la Administración».*

<sup>1648</sup> En este sentido, Consultas de 14 de julio de 2004 (Nº 1404-04) y 6 de abril de 2006 de la DGT (Nº V0656-06), donde se mencionan las Resoluciones de 7 de febrero de 1986, 13 de marzo de 1986 y 2 de junio de 1986.

tanto el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, y derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias a la misma, entre los que se incluyen por tanto los conceptos de gastos de agua, electricidad, basura, contribuciones especiales, obras y mejoras, comunidad de propietarios y el importe del IBI, que según la legislación aplicable o las cláusulas contractuales, se repercutan por el arrendador al arrendatario<sup>1649</sup>. Y a estos efectos resulta indiferente que estos gastos se paguen directamente al arrendador o se ingrese en el Ayuntamiento cuando se trate de un tributo local<sup>1650</sup>.

Ahora bien, a partir del año 2006<sup>1651</sup> la Dirección General de Tributos matiza esta repercusión, en el sentido de que sólo debe trasladarse el gasto real correspondiente a dichos servicios, excluido el IVA que grava los mismos, ya que el arrendador normalmente podrá deducir el impuesto soportado en los gastos o suministros contratados y solo debería incluir en la base imponible del impuesto el importe que es efectivamente gasto para él mismo, es decir, el importe neto sin el IVA correspondiente a los citados gastos. Solo cabría que se incluyera el IVA si se decide por acuerdo entre las partes o decisión del arrendador, en cuyo caso se repercutiría al arrendatario una cantidad superior al gasto efectivamente realizado y formaría parte de la base imponible sujeta a gravamen. En este supuesto, y con independencia de que el suministro pudiera estar sometido a un tipo de gravamen reducido, se repercutirá al tipo general del 16%, por no entenderse que se recibe y presta en nombre propio el citado suministro.

Por otro lado, esta inclusión ha sido criticada por la doctrina<sup>1652</sup>, como se puso de manifiesto respecto a la Consulta vinculante de 7 de febrero de 1986 en relación a la base imponible en los arrendamientos de local de negocio, en tanto que no se deberían incluir otras cantidades que no son renta, dado que la interpretación de la Dirección General de Tributos prescinde de la distinción que realiza el Derecho común y la doctrina de cantidades “asimiladas” a la

---

<sup>1649</sup> A estos efectos el art. 63.2 del TRLRHL recoge la facultad del sujeto pasivo de repercutir la carga tributaria soportada conforme a las normas de derecho común. Los ayuntamientos repercutirán la totalidad de la cuota líquida del impuesto en quienes, no reuniendo la condición de sujetos pasivos del impuesto, hagan uso mediante contraprestación de sus bienes demaniales o patrimoniales.

<sup>1650</sup> En concreto, en la Consulta de 22 de marzo de 2005 (Nº V0498-05) se plantea el ingreso por el arrendatario del IBI que grava el inmueble.

<sup>1651</sup> Consulta de 4 de septiembre de 2006, en tanto que por no haberse producido el cambio de la titularidad del suministro de agua, se cobra el importe del suministro al arrendatario.

<sup>1652</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. y PÉREZ RON J. L.: “Base imponible de los arrendamientos de local de negocio en el IVA”; *Impuestos*, nº 6. 1986, que si bien analizan la sujeción de estos gastos con la anterior Ley del IVA, sus conclusiones resultan de plena aplicación con la actual Ley del IVA.

renta y que no constituyen renta. Lo que paga el arrendatario como precio de su contrato es la renta, es decir, sólo deberían de considerarse las cantidades que tengan su causa y su origen en el arrendamiento, de tal modo que no puedan existir si no hay arrendamiento, ya que el resto de las cantidades son repercusiones que la ley concede y que afectan al inmueble y no al contrato.

En relación al IBI, el art. 61 del TRLRHL define el hecho imponible en función de la titularidad de una serie de derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales, y por tanto en absoluto nace por la existencia de un arrendamiento. Por lo cual, no se pueden incluir dentro del término de la contraprestación otros tributos que aquellos expresamente recogidos por el legislador. En virtud de la Ley 37/1992, únicamente se pueden incluir los tributos que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, y esto no se produce en los arrendamientos respecto al IBI<sup>1653</sup>. Tampoco deberían incluirse determinadas tasas que pueden repercutirse (recogida de basuras) sobre las que no puede recaer el impuesto, o ciertos gastos como los de luz y energía, que ya soportaron el IVA y que deberían repercutirse con separación del mismo en el recibo de la renta.

Tampoco deberían incluirse determinados gastos generales que son inherentes al inmueble y que su propietario tiene que soportar en todo caso, sin que sean gastos inherentes al contrato de arrendamiento, y que aunque en virtud de la Ley de Arrendamientos Urbanos permita su repercusión al inquilino, esto no supone que varíe la naturaleza de los mismos. Además, de acuerdo con la configuración de la base imponible del art. 78 de la Ley 37/1992 que recoge el concepto de contraprestación siguiendo el criterio de vinculación directa con la operación gravada; una interpretación lógica y teleológica, de acuerdo con los autores citados, nos llevaría a considerar que las cantidades repercutidas por la participación en los gastos generales no pueden incluirse en la base imponible a efectos del impuesto<sup>1654</sup>.

El sueldo de un conserje o portero tampoco se debería de incluir en la base imponible del impuesto, ya que además el art. 7.5 de la actual Ley del IVA recoge que no están sujetos al impuesto «*los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial*»; con lo que solo

---

<sup>1653</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. y PÉREZ RON J. L.: *op. cit.* (págs. 50 y 51) afirman que esta inclusión significa una violación flagrante del principio de reserva de ley, y además “desconoce la normativa recogida en la Ley de Arrendamientos Urbanos respecto al concepto de renta, vulnera lo preceptuado en la propia ley del IVA, y por último es inconstitucional por cuanto la base imponible es un elemento esencial del tributo que está sometido al principio de reserva de ley y la interpretación realizada supone, a nuestro juicio, una modificación sustancial a lo preceptuado en la norma”.

<sup>1654</sup> FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. y PÉREZ RON J. L.: *op. cit.* (pág. 51) llegan a plantearse si los gastos originados por los servicios que existen en cualquier caso, haya o no contrato de arrendamiento, no estarían también sujetos al impuesto como supuestos de autoconsumo y la razón de que no estén es porque en ningún caso están sujetos al impuesto.

podrían incluirse en el supuesto de que se tratase de un servicio pactado o contratado expresamente para ese arrendamiento.

Por tanto, a título de conclusión, únicamente debería de formar parte de la base imponible a efectos del IVA la renta propiamente dicha, aquellas cantidades que se refieran a servicios o suministros que puedan estar unidos a la obligación principal sin desnaturalizar la tipicidad del arrendamiento y las actualizaciones periódicas de la renta.

### **18.- Base imponible en los Grupos de Entidades.**

Tras la modificación operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se añade un nuevo Capítulo IX al Título XI de la Ley 37/1992, estableciendo un régimen especial para las entidades que tributen en régimen de Grupo de Entidades, cuyo estudio se lleva a cabo en el epígrafe destinado a los regímenes especiales.

Entre las peculiaridades de este régimen especial, se encuentra la determinación de la base imponible, ya que se establecen dos formas de cálculo, en función de las normas a aplicar.

Cuando se aplique la modalidad especial del régimen de entidades, el art. 163 *octies* de la Ley 37/1992 determina que la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización. Para que dicho cálculo pueda realizarse, es imprescindible la llevanza de un sistema de información analítica, en los términos que se desarrollan en el Reglamento del impuesto.

Ahora bien, el propio precepto establece que a los efectos de lo dispuesto en los arts. 101 a 119 (donde se regulan aspectos tales como régimen de deducciones, aplicación de la regla de la prorrata y devoluciones) y del art. 121 de la Ley (cálculo del volumen de operaciones), la valoración de estas operaciones se hará conforme a los arts. 78 y 79 de la Ley, en los términos vistos anteriormente.

### **19.- Base imponible en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.**

Teniendo en cuenta que de los regímenes especiales que se regulan por el impuesto, este régimen especial será el que más habitualmente se aplicará a las Entidades locales, nos limitaremos a tratar la forma de determinación de la base imponible en el régimen de la agricultura, ganadería y pesca.

Tratándose de una actividad agrícola, el tratamiento, para la determinación de la base imponible, ha de ser el mismo visto anteriormente; entendiéndose, por

tanto, que son indemnizaciones que no constituyen contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios, aquéllas que compensen los daños y perjuicios causados, en concepto de gastos o incluso de beneficios que se dejan de obtener, como consecuencia del cese en la actividad; no obstante, y limitándonos a aquellas partes o importes de las indemnizaciones que constituyan contraprestación de operaciones sujetas al impuesto, debe considerarse la posibilidad de que el receptor de las indemnizaciones esté incluido dentro del régimen especial, regulado en los arts. 124 y siguientes de la Ley 37/1992. En tal caso, deben tenerse en cuenta las siguientes consideraciones:

- Están sujetas al impuesto y acogidas al citado régimen especial, las entregas de productos naturales obtenidos en sus explotaciones y efectuadas a otros empresarios o profesionales, por aplicación del art. 130.Tres.1º de la Ley del impuesto; debiendo satisfacerse, junto con las indemnizaciones que se paguen como contraprestación por estos conceptos, la compensación a tanto alzado en los porcentajes que se recogen en el apartado 5 del art. 130.
- Por el resto de entregas de bienes que se puedan realizar por dichos empresarios, excepción hecha de los inmuebles, no se deberá entregar dicha compensación a tanto alzado, ni tampoco será preceptiva la repercusión del impuesto, en aplicación del art. 129.Uno de la Ley 37/1992.
- En lo que respecta a las entregas de inmuebles, éstas quedan al margen de lo expuesto en el párrafo anterior y se encuentran sometidas al régimen general del impuesto y, en particular, a los supuestos de exención que regula el art. 20, apartado Uno, números 20, 21 y 22, con posibilidad de renuncia a las mismas en los términos expuestos por el apartado Dos del art. 20.

## **B) INCIDENCIA DE LAS SUBVENCIONES EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO.**

### ***1.- Introducción.***

El art. 78.Dos.3 de la Ley 37/1992 incluye dentro de la base imponible las subvenciones vinculadas al precio. En este aspecto, la inclusión de las subvenciones en la base imponible del impuesto, tal y como la misma se define, ha originado una serie de problemas en su aplicación, como son si sobre el importe de las mismas se ha de repercutir del IVA, así como si se han de incluir en el porcentaje de prorrata a aplicar en el ejercicio de actividades empresariales. Antes de entrar en el específico estudio de esta materia, tendremos que partir de la distinción entre las subvenciones propiamente dichas, de otras aportaciones dinerarias que se denominan transferencias, así

como los supuestos en que, aún denominándose subvenciones a las cantidades que se entreguen, en realidad están escondiendo verdaderas contraprestaciones en las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Una vez que estemos ante una verdadera subvención, habrá que determinar si la misma se entiende vinculada al precio, en cuyo caso formará parte de la base imponible, o se trata de otro tipo de subvenciones no vinculadas al precio, las cuales, en la actualidad, no tienen repercusiones a efectos del IVA.

Por otro lado, es importante destacar que sobre el importe de la subvención entregada no se repercutirá ningún tipo de IVA<sup>1655</sup>, y así, en relación a las ayudas comunitarias, se recoge que *«no están comprendidas en el hecho imponible del Impuesto de que se trata, pues, a pesar de que las ayudas se conceden primordialmente a empresas, no pueden ser objeto de tráfico empresarial, en cuanto que no son actos y operaciones realizadas por empresas, sino transferencias efectuadas por entes públicos a empresas; y que la percepción u obtención de las ayudas comunitarias, al no ser un acto empresarial o profesional ni oneroso y por no referirse a entregas de bienes y prestaciones de servicios, a adquisiciones intracomunitarias de bienes y a importaciones de bienes, no puede ser gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido»*. Por tanto, no existiendo operación a efectos de IVA, la entidad receptora de la subvención no está obligada a expedir factura al Ayuntamiento por la subvención que éste satisface, sin perjuicio de la obligación de expedir los documentos que acrediten el pago de la subvención por el Ayuntamiento y el cobro de la misma por la sociedad, que puedan resultar exigibles en virtud de lo dispuesto en otras normas<sup>1656</sup>.

#### **a) Distinción entre el concepto de subvención y de transferencia.**

En el ámbito de la actuación de los entes públicos, la figura de la subvención es frecuentemente utilizada, pudiendo ser destinatario de las mismas tanto una Administración pública, como entidades privadas o particulares; en este sentido conviene en primer lugar, distinguir el concepto de “subvención” del de “transferencia”; ahora bien, dicha distinción en la actualidad, no determina que en función de que se trate de una figura u otra se incluya o no en el denominador del porcentaje de la prorrata, puesto que con la reforma operada por la Ley 3/2006 en la Ley 37/1992, las subvenciones no vinculadas al precio no se incluyen en dicho denominador.

La ausencia en la Directiva 2006/112/CE de una definición de lo que debe entenderse por subvención a efectos del IVA, hace que debamos indagar sobre el significado de dicho término en nuestra normativa interna. En el anterior Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria, se definía en su art. 81.2.a)

---

<sup>1655</sup> Así se menciona en la St. del TSJ del País Vasco de 24 de enero de 2003, recogiendo la doctrina de la St. del Tribunal Constitucional 13/1992, de 6 de febrero.

<sup>1656</sup> Consulta de la DGT de 18 de febrero de 1998 (Nº 0248-98).

la subvención como *«toda disposición gratuita de fondos públicos realizada por el Estado o sus Organismos Autónomos a favor de personas y entidades públicas o privadas, para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público»*. Por tanto, se parte de la idea de que toda subvención está vinculada a la actividad de fomento por parte de la Administración; así lo corrobora la Orden del Ministerio de Hacienda de 28 de abril de 1986, al definir la subvención como *«todo gasto efectuado con cargo a los Capítulos IV y VII de los Presupuestos Generales del Estado que no tenga carácter indemnizatorio»*.

Si bien el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria parecía recoger un concepto amplio de subvención, la doctrina, a partir de la Sentencia 13/1992 del Tribunal Constitucional, distingue dentro del género de subvención dos clases distintas: la subvención en sentido estricto y la transferencia o subvención-dotación. En dicha Sentencia, el Tribunal Constitucional se refiere a las subvenciones en sentido estricto como aquellas que corresponden a una finalidad o actuación de fomento, y a las subvenciones-dotación como *«meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación de un determinado ente o servicio público y que solo impropia o en una acepción muy genérica pueden asimilarse a subvenciones en sentido estricto, constituyendo en realidad transferencias presupuestarias para asegurar la suficiencia financiera del ente público receptor (como es el caso de las Entidades Locales destinadas a asegurar el equilibrio financiero) o, sencillamente, una forma de financiación del mismo»*.

En una línea muy similar, el Tribunal Supremo defiende un concepto estricto de subvención<sup>1657</sup>. La distinción entre subvención en sentido estricto y subvención-dotación o transferencia también aparece en el Plan General de Contabilidad Pública<sup>1658</sup>. Otra precisión que se hace en la contabilidad y que

---

<sup>1657</sup> Así, en las Sts. de dicho Tribunal de 9 de julio de 1988, 2 de octubre de 1992 y 20 de mayo de 2003, caracterizan a la subvención como *«una donación modal ad causam futurum por la cual un organismo público asume parte de la carga financiera de otro organismo de carácter inferior o de un particular, con una finalidad de interés general, pero específica y determinada, y aunque no es identificable con la condición supedita la efectividad de la subvención al cumplimiento por el subvencionado de los fines por la cuales justificó su petición, y la disconformidad entre esos fines y los llevados a cabo materialmente obliga a la Administración a dejar sin efecto la misma, lo que más que una revocación del primer acuerdo, constituye la constatación o declaración de que, por falta el presupuesto causal, se ha dejado aquélla sin efecto»*.

<sup>1658</sup> Teniendo en cuenta el glosario de términos de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, que aprueba el Plan General de Contabilidad Pública y que contiene las definiciones de subvención y transferencia, nos encontramos con que, en ambos casos, se trata de desplazamientos patrimoniales que tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las Administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, así como las realizadas por estas a una Administración pública, sin contrapartida directa por parte de los entes beneficiarios, con la diferencia de que en las subvenciones van dirigidas a un fin, actividad o proyecto específico, con obligación por parte del destinatario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido, o en caso contrario, proceder a su reintegro. Por el contrario las transferencias se destinan a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

resulta interesante es el tratamiento que las mismas reciben en el Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas, en vigor a partir del 1 de enero de 2008. Mientras que el anterior Plan General de Contabilidad distinguía entre las subvenciones concedidas por las Administraciones públicas y las concedidas por empresas y particulares, diferenciando la cuenta de subvenciones oficiales del resto, en el actual Plan no se hace tal distinción, ya que se entiende que todas las subvenciones son oficiales, es decir, concedidas por las diferentes Administraciones públicas, en base a que la doctrina administrativa y las sentencias de los tribunales consideran que la personalidad jurídico-administrativa del otorgante es requisito esencial del concepto jurídico de subvención. En este sentido, las entregas a fondo perdido que una empresa o un particular entregan a otra empresa no son subvenciones<sup>1659</sup>.

Por último, hemos de tener en cuenta que esta distinción se encuentra también en la Ley General de Subvenciones, cuyo apartado 2 excluye de su ámbito de aplicación a las aportaciones dinerarias entre diferentes Administraciones públicas, así como entre la Administración y los organismos y otros entes públicos dependientes, destinadas a financiar globalmente la actividad de cada ente en el ámbito propio de sus competencias.

#### **b) Diferencia entre subvención y contraprestaciones por la realización de servicios.**

Una vez que hemos visto qué es consustancial a la definición de los conceptos de subvención y transferencia, el requisito de la no contraprestación a la Administración otorgante; debemos concluir que no es procedente dar el tratamiento propio de las subvenciones a aquellas cantidades que, en realidad, son contraprestación de operaciones sujetas al IVA y, por tanto, prescindiendo, en lo que a dicho impuesto se refiere, de que estas partidas tengan la denominación de subvenciones por razones presupuestarias o de cualquier otra índole. Ahora bien, la distinción no es pacífica, y ha dado lugar a diversos pronunciamientos, habiéndose planteado principalmente problemas respecto a las subvenciones entregadas por las Entidades locales a sus sociedades mercantiles, lo cual se estudiará en un apartado posterior. En todo caso, a estos efectos, hemos de tener en cuenta que el art. 13 de la LGT recoge el principio de calificación, en virtud del cual debe atenderse a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado.

Por tanto, las cantidades que se entregan por la realización de

---

<sup>1659</sup> SANZ GADEA, E.: “Medidas fiscales en relación al impuesto sobre Sociedades contenidas en la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 y en la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social”; *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, nº 169. 1997 y MARTÍNEZ VARGAS, J.: “Contabilización de las subvenciones. Donaciones y legados recibidos en el nuevo Plan General Contable”; *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 302. 2008.



determinadas actividades, por ejemplo la ejecución de obras, no deben recibir el tratamiento de subvenciones, ya que no se trata de cantidades entregadas a fondo perdido a una entidad para contribuir a la financiación de sus gastos, o bien para que ésta rebaje sus precios, sino que se trata de una contraprestación por la realización de operaciones sujetas al impuesto.

Y ello es consustancial a la propia configuración del impuesto, en cuanto el IVA es un tributo que recae sobre el consumo, tal y como establece el art. 1 de la Ley 37/1992. Por tanto, resulta imprescindible, al objeto de determinar qué operaciones están sujetas al impuesto, determinar cuándo existe este consumo. De acuerdo con los criterios del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, entre la entrega del bien o servicio prestado y la contraprestación recibida, debe existir una relación directa, un vínculo directo, de manera que debe aparecer, entre quien realiza la prestación y su destinatario, una relación jurídica, en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, de suerte que la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

## **2.- Subvenciones vinculadas al precio.**

### **a) Regulación en el Derecho Comunitario: requisitos.**

El art. 73 de la Directiva 2006/112/CE recoge que la base imponible en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios (salvo en los supuestos comprendidos en los arts. 74 a 77) está constituida *«por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones»*. En similares términos se manifestaba el art. 11.A.1 de la Sexta Directiva IVA, con la única diferencia de que en vez del adquirente de los bienes se mencionaba al comprador de los mismos.

Ahora bien, ni en la Sexta Directiva primero, ni en la Directiva 2006/112/CE después, se ha definido qué se entiende por subvenciones vinculadas al precio. En el Primer Informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema común del IVA, emitido el 14 de septiembre de 1983, vino a recoger la dificultad de diferenciar estas subvenciones vinculadas al precio de las subvenciones de equilibrio o de funcionamiento, cuyo objeto es sanear la situación económica de una empresa. En el Segundo Informe de la Comisión, de 20 de diciembre de 1988 sobre este asunto, se establecieron las siguientes condiciones para que las subvenciones se incluyeran en la base imponible del impuesto: que la subvención constituyera la contraprestación o un elemento de esta, que se abonara al proveedor o al prestador del servicio y

que fuera un tercero el que abonara la subvención<sup>1660</sup>.

La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas exige el cumplimiento de los siguientes requisitos para considerar que las subvenciones forman parte de la base imponible del impuesto. Los requisitos son los siguientes<sup>1661</sup>:

1. Que la subvención ocasione una disminución del precio del bien o servicio que el perceptor de la misma entrega a un consumidor. El Tribunal de Luxemburgo<sup>1662</sup> no exige para considerar que una subvención esté vinculada al precio, que la reducción del mismo sea por igual importe que la subvención concedida, sino que se limita a exigir que exista una “relación de proporcionalidad” entre la citada disminución del precio, y el importe de la subvención concedida.
2. Que se derive un incremento en la calidad de dicho bien o servicio.
3. Que la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sea condición para la concesión de la subvención<sup>1663</sup>.
4. Que exista una relación matemática entre la evolución del importe de la subvención, la cantidad producida y los precios de los bienes o servicios

---

<sup>1660</sup> Esos mismos requisitos son recogidos en el Informe de fecha 14 de febrero de 1997 por la entonces Dirección General XXI de Aduana y Fiscalidad Indirecta de la Comisión Europea a petición de nuestra Dirección General de Tributos, donde además recoge los criterios que se venían defendiendo por la jurisprudencia comunitaria, fundamentalmente a través de las Sts. del Asunto C-215/94 *Mohr* y el Asunto C-384/95 *Landboden-Agrardienst*.

<sup>1661</sup> En las Conclusiones del Abogado General recogidas en la St. del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 22 de noviembre de 2001, Asunto C-184/00, *ASBL Office des produits wallons*, se señala el principio general (punto 14) que rige en cuanto a la inclusión de las subvenciones en la base imponible del impuesto, conforme al cual, las subvenciones que están condicionadas a la realización de una operación concreta sujeta al impuesto, formarán parte de la base imponible de la misma; por el contrario, las subvenciones cuyo único objetivo sea la mejora de la situación financiera de su perceptor quedan fuera de esta magnitud. El mismo Abogado General, apunta lo precario de la distinción entre una y otra categoría de subvenciones, basada fundamentalmente en elementos puramente formales, y, por consiguiente, la insuficiencia de la redacción de la Directiva (último inciso del punto 15). Asimismo, afirma en el apartado 31 de las Conclusiones, que el punto controvertido consiste en la determinación de si las subvenciones de funcionamiento que no se conceden directamente para las necesidades de una entrega de bienes o prestación de servicios, pero que pueden tener como consecuencia que los bienes y servicios se puedan vender a un precio inferior, están sometidas al impuesto.

<sup>1662</sup> St. de 22 de noviembre de 2001.

<sup>1663</sup> En su Sentencia de 22 de noviembre de 2001 el Tribunal de Luxemburgo señala que «*el simple hecho de que una subvención pueda influir en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el organismo subvencionado no basta para que dicha subvención esté sujeta al IVA (...) es necesario además, que se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente 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 prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto.*».

en cuestión.

5. Sin embargo para el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1664</sup>, es irrelevante que el sujeto pasivo realice o no una prestación que pueda ser individualizada en beneficio de la autoridad que le concede la subvención; en efecto, el art. 73 de la Directiva 2006/112/CE contempla situaciones en las que participan tres sujetos: la autoridad que concede la subvención, el organismo que la recibe y el adquirente del bien o destinatario del servicio respectivamente entregado o prestado por el organismo subvencionado. Así pues, las operaciones a las que se refiere el art. 73 de la Directiva mencionada no son las que se realizan en beneficio de la autoridad que concede la subvención.
6. La subvención tiene que entregarse al organismo subvencionado con el fin de que se realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinados.
7. Que sea determinable; para comprobar si la contraprestación que representa la subvención es determinable, el órgano jurisdiccional puede comparar el precio al que se venden los bienes en cuestión con su precio de coste normal o bien investigar si el importe de la subvención disminuyó cuando no se produjeron dichos bienes.

#### **b) Regulación en la Ley 37/1992.**

El art. 78.Uno de la actual Ley del IVA contiene la regla general de que la base imponible del impuesto está «*constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de terceras personas*», por tanto, en los mismos términos que se mencionaba en la Ley 30/1985<sup>1665</sup>. Esta mención a las “terceras personas” distintas del destinatario de la operación gravada, hace referencia a las subvenciones, en cuanto son cantidades percibidas de terceros distintos de aquellos para quienes se efectúan las entregas de bienes o prestaciones de servicios.

---

<sup>1664</sup> St. de 22 de noviembre de 2001.

<sup>1665</sup> El art. 17 de la Ley 30/1985 establecía que «*la base imponible del impuesto está constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al impuesto*», considerando en su nº 2.3, dentro del concepto de contraprestación «*las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto*» sin incluir ninguna aclaración. Será su Reglamento de desarrollo, aprobado por el R.D. 2028/1985 el que, en su art. 29.2.3, delimite la inclusión de las subvenciones vinculadas directamente al precio como aquellas establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación. De esta manera, se daba entrada en nuestro ordenamiento, en esta materia a la Sexta Directiva, en concreto a su art. 11.A.1.a).

Pues bien, el art. 78 de la Ley 37/1992 incluye dentro de los elementos que conforman la contraprestación, a las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas, siendo la propia norma la que define cuándo las subvenciones se entienden directamente vinculadas al precio<sup>1666</sup>.

La finalidad económica que se persigue<sup>1667</sup> con la inclusión de este tipo de subvenciones en la base imponible de las operaciones gravadas «*es que el acto de consumo quede gravado en todo su verdadero valor cuando la presencia de una subvención ha permitido reducir el precio del bien entregado o del servicio prestado, como si parte de la contraprestación fuese satisfecha por un tercero distinto del adquirente del bien o del destinatario del servicio prestado*». De esta forma se consigue, como ha señalado la doctrina, la existencia de consumos no gravados, al igual que ocurre en el autoconsumo<sup>1668</sup>. No sería aceptable<sup>1669</sup> que el otorgamiento de una subvención se tradujese en una ventaja fiscal concretada en una menor repercusión de IVA, pues ello resultaría contrario al principio de neutralidad básico en este impuesto.

Por tanto, hemos de tener en cuenta que, para hacer referencia a subvenciones vinculadas al precio, es fundamental precisamente la existencia de un precio, en cuanto se entreguen bienes o se presten servicios a cambio de una contraprestación, pero no, por tanto, cuando no medie dicho precio<sup>1670</sup>.

El apartado 9º del art. 6 de la Ley 66/1997 de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social introdujo un apartado en el párrafo 3º del núm. 2 del art. 78 de la vigente Ley del IVA, al establecer que «se

---

<sup>1666</sup> El apartado Dos, número 3º del precepto dispone que, en particular, se incluyen en el concepto de contraprestación «*las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto*», aclarando a continuación que «*se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación*».

<sup>1667</sup> Según Resolución del TEAC de 4 de noviembre de 1999.

<sup>1668</sup> ONDARRA ERDOCIA, J.: “IVA: Las subvenciones y el gravamen del consumo”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 2. 1999 (pág. 24).

<sup>1669</sup> Seguimos a VICTORIA SÁNCHEZ, A.: “Las subvenciones sobre el IVA”; *Gaceta Fiscal*, nº 199. 2001.

<sup>1670</sup> Así lo ha entendido la DGT en su Consulta de 19 de enero de 2006 (Nº V0107-06), en cuanto viene a considerar que la entrega de terrenos por un Ayuntamiento a una sociedad íntegramente participada, se considerará una subvención vinculada al precio cuando sobre los terrenos se construyan viviendas de protección oficial destinadas a la venta, sin que merezca la calificación de subvenciones vinculadas al precio cuando la entrega sea a entidades de derecho público o privado, para la construcción de hospitales, colegios, bibliotecas, centros asistenciales y otros similares que no son objeto de cesión mediante precio a terceros.

*excluyen del concepto de contraprestación las subvenciones comunitarias financiadas a cargo del FEOGA y, en concreto, las previstas en el Reglamento (CE) 603/95, de 21 de febrero, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados», otorgando un tratamiento claramente favorable a esta categoría de subvenciones. Existió un intento de modificación de este artículo con ocasión de la tramitación del texto que culminaría en la Ley 3/2006, para la adecuación de nuestro ordenamiento a la Sentencia de 6 de octubre de 2005<sup>1671</sup> del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas que finalmente no fue aceptado.*

Además, hemos de tener en cuenta que estas subvenciones pueden ser tanto dinerarias como en especie; en función del bien que se trate será objeto de valoración de acuerdo con los arts. 78 y 79 de la Ley 37/1992.

### **1. Requisitos.**

De acuerdo con lo establecido en el nº 3, apartado Dos del art. 78 Ley 37/1992, son dos los requisitos que han de concurrir para que una subvención se considere vinculada directamente al precio de las operaciones y, por tanto, forme parte de la base imponible del IVA<sup>1672</sup>:

- La subvención ha de establecerse en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados.
- La subvención ha de determinarse con anterioridad a la realización de las operaciones.

Estos criterios han sido aplicados por la Dirección General de Tributos<sup>1673</sup>. En cuanto al momento del devengo de las operaciones, cuando parte de la contraprestación la forman subvenciones, y en el caso concreto de que estas se reciban en un momento anterior al que se produzca el devengo de la entrega de bienes o prestaciones de servicios; compartimos la opinión de la doctrina<sup>1674</sup> en el sentido de que no estamos ante un pago anticipado, el cual,

---

<sup>1671</sup> Una enmienda del Grupo Socialista en el Congreso de los Diputados pretendía incluir, que se consideraran vinculadas al precio aquellas subvenciones que se determinaran en función de sus costes. Ahora bien, dicha enmienda se suprime en la tramitación ante el Senado a petición del propio Grupo Socialista, al entender que en ese momento la modificación de la Ley 37/1992 debía limitarse a la adecuación a la St. del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

<sup>1672</sup> En todo caso habrá que tener en cuenta que, en el caso de que una entidad realice otras actividades sujetas al impuesto distintas de las controvertidas, *«únicamente la parte de la subvención que sea identificable como contraprestación de una operación gravada podrá, en su caso, estar sujeta al IVA»* (apartado 15 de las Conclusiones del Abogado General recogidas en la St. del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 22 de noviembre de 2001).

<sup>1673</sup> Consulta de la DGT de 8 de enero de 2004 (Nº 0005-04), respecto a una subvención percibida destinada a minorar el coste para los ganaderos del servicio de retirada de cadáveres de animales.

<sup>1674</sup> JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *Las subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*; Editorial

de acuerdo con la dicción del art. 75.Dos de la Ley 37/1992, se produce en el momento del cobro total o parcial del *precio* por los importes efectivamente percibidos. Por tanto, dado que la subvención no es un precio, no existiría este problema del devengo anticipado.

Por último, en el supuesto de que se produjera la revocación de las subvenciones, se produciría una minoración de las cuotas inicialmente devengadas y repercutidas, debiendo el perceptor de las subvenciones iniciar el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

## 2. Momento de determinación del importe de la subvención.

La interpretación dada por el Tribunal de Luxemburgo<sup>1675</sup> en cuanto al momento de determinación del importe es que se tiene que realizar a más tardar en el momento en el que se produce el hecho imponible; sin embargo, no es necesario que esté determinado el precio del bien o del servicio o una parte del mismo; basta con que sea determinable.

La Dirección General de Tributos considera<sup>1676</sup> que, lo que ha de estar establecido con carácter previo a la realización de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios subvencionados, no es tanto el importe de la subvención, sino el mecanismo de determinación de la misma; de forma tal que el empresario o profesional que realiza la operación, esté en condiciones de determinar su importe, pero sin que éste se encuentre necesariamente establecido en unidades monetarias con tal antelación<sup>1677</sup>.

---

Aranzadi S.A, Navarra. 2006 (pág. 72).

<sup>1675</sup> La St. de 22 de noviembre de 2001 recoge: «Para comprobar si la subvención constituye tal contraprestación, es necesario poner de relieve que los elementos constitutivos del precio del bien o del servicio deben quedar determinados a más tardar en el momento en el que se produce el hecho imponible (...) el compromiso de pagar la subvención adquirido por el organismo que la concede tiene como corolario el derecho del beneficiario a percibirla cuando realiza una operación sujeta (...) sin embargo, no es necesario que esté determinado el precio del bien o del servicio o una parte del precio. Basta con que sea determinable».

<sup>1676</sup> Consulta de 18 de febrero de 2003 (Nº 0223-03) donde la entidad consultante es una sociedad cuyo capital social pertenece íntegramente a un Ayuntamiento. Esta sociedad, entre otras actividades, presta a dicho Ayuntamiento los servicios de mantenimiento de un parque y los de limpieza de ciertos colegios y edificios municipales. La entidad consultante satisface a sus empleados unas retribuciones sensiblemente superiores a las que se derivan del convenio colectivo vigente en el sector de la limpieza en la provincia correspondiente. El precio que se satisface por el Ayuntamiento es coincidente con el valor de mercado de los servicios prestados, lo cual, dados los costes en que incurre la consultante, va a originar unas pérdidas continuadas, que serán sufragadas por el Ayuntamiento, una vez aprobadas las cuentas de la consultante, mediante una aportación para reponer pérdidas.

<sup>1677</sup> Un ejemplo lo encontramos en la Consulta de la DGT de 18 de febrero de 1998 (Nº 0248-98) donde un Ayuntamiento celebra un contrato con una entidad para la organización de corrida de toros, comprometiéndose el mismo a entregar una subvención en función del número de entradas vendidas, en cuyo caso sí se considera vinculada al precio, y por tanto integrable en la base imponible del impuesto, ya que su importe se fijó con anterioridad a la realización de las operaciones y se determina en función del volumen de servicios prestados.

Ante la doctrina administrativa también se ha planteado la cuestión del devengo del gravamen en las subvenciones; a este respecto, el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>1678</sup> ha recogido que la subvención integra la base imponible del IVA, pero no constituye el hecho imponible, que viene constituido por la realización de la prestación; por tanto, no existe devengo en las subvenciones, ni plazo de caducidad.

### **c) Adecuación de nuestro ordenamiento al ordenamiento comunitario.**

Por lo que se refiere al tratamiento específico de las subvenciones, la Directiva 2006/112/CE admite que se incluyan las subvenciones directamente vinculadas al precio dentro de la base imponible, por lo que en este sentido, la normativa española se adapta plenamente al Derecho Comunitario.

Ahora bien, cuando un sujeto pasivo que teniendo derecho a la deducción total del IVA soportado por realizar exclusivamente operaciones que generan derecho a la deducción, recibía subvenciones no vinculadas al precio, nuestra Ley del IVA le obligaba a limitar su derecho a la deducción, bien mediante la inclusión de la subvención en el denominador de la prorata, bien mediante la restricción a la deducción del IVA soportado en la compra de bienes subvencionados mediante subvenciones de capital específicas. En este punto<sup>1679</sup>, nuestra Ley del IVA se oponía a lo dispuesto en la Sexta Directiva, puesto que esta no preveía restricciones generales a la deducción del IVA soportado, más que para aquellos sujetos que realizaban operaciones que no generaban derecho a la deducción. La Sexta Directiva únicamente preveía que se aplicara la restricción general del derecho a deducir el IVA mediante el sistema de prorata, a aquellos sujetos pasivos que realizaran simultáneamente operaciones que generaban derecho a la deducción y operaciones que no generaban tal derecho. Por ello, la doctrina ya defendía que aquellos sujetos pasivos que únicamente realizaban operaciones que generaban derecho a la deducción, no podían verse obligados a aplicar la regla de la prorata, por el mero hecho de percibir subvenciones, como les obligaba la Ley del IVA, al exigirles que incluyeran dichas subvenciones en el denominador de la prorata.

En lo que respecta a las Entidades locales, en su condición de perceptoras de subvenciones, se veían frecuentemente afectadas por las limitaciones del derecho a deducir el IVA que se han señalado anteriormente, y que les provocaba un coste real, ya que en la medida que no podían deducirse las cuotas del IVA soportado, se les estaría tratando como si fuesen un particular, el cual, por definición, no puede deducirse ninguna cuota del IVA soportado.

---

<sup>1678</sup> Resolución de 11 de mayo de 2000.

<sup>1679</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Hacia una gestión más eficaz.....”; *cit.*

Como veremos en el epígrafe dedicado al derecho a la deducción, esta situación ha cambiado tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, y la modificación en la Ley 37/1992 operada por la Ley 3/2006, en virtud de la cual, la percepción de subvenciones no minora el derecho a la deducción.

### **3.- Subvenciones entregadas por Entidades locales. Supuestos más frecuentes.**

#### **a) Subvenciones entregadas a sus entes dependientes**

En el ámbito local, es frecuente que los entes locales entreguen subvenciones a sus entes dependientes, ya que, en la medida en que estos desarrollan funciones atribuidas a la propia Entidad local, es necesario que dispongan de los recursos financieros necesarios para poder llevar a cabo la ejecución de dichas actividades. En todo caso, hemos de tener en cuenta que la aplicación de la fiscalidad a las subvenciones entregadas por estas Administraciones ha generado numerosas dudas, consultas y conflictos.

#### **1. Subvenciones entregadas a un organismo autónomo para la urbanización de terrenos de dominio público.**

Cuando se entreguen subvenciones a un organismo autónomo dependiente de un Ayuntamiento destinadas a la urbanización de terrenos de dominio público<sup>1680</sup>, la Dirección General de Tributos ha manifestado que dichas operaciones no estarán sujetas al IVA, al considerar que el organismo no recibía contraprestaciones por la realización de estas actividades.

#### **2. Cantidades entregadas a sociedades íntegramente locales.**

Respecto a las subvenciones que las Entidades locales pueden entregar a sus sociedades mercantiles, hay que tener en cuenta que para que se incluyan en la base imponible del impuesto, se tienen que dar los dos requisitos exigidos anteriormente, en cuanto se tienen que establecer en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, y que se determinen con anterioridad a la realización de la operación, ya que en otro caso dichas entregas no estarán sujetas al impuesto<sup>1681</sup>.

---

<sup>1680</sup> Consulta de la DGT de 9 de octubre de 1997 (Nº 2056-97) que resuelve la cuestión planteada por un organismo autónomo administrativo del Ayuntamiento de Barcelona que desarrolla las funciones urbanísticas atribuidas al mismo. En el ejercicio de estas actuaciones, realiza como "administración actuante" la urbanización de terrenos ajenos por el sistema de "cooperación", así como la urbanización de bienes de dominio público, recibiendo transferencias de capital del Ayuntamiento.

<sup>1681</sup> En este sentido, en la Consulta de la DGT de 16 de noviembre de 1998 (Nº 1782-98) se plantea la cuestión de una sociedad mercantil municipal, que, entre otras actividades, realiza la edición y distribución gratuita de un periódico y explota una emisora de radio, percibiendo para el desarrollo de estas actividades únicamente los ingresos procedentes de una subvención que satisface el Ayuntamiento. En la Consulta de 18 de febrero de 2003 se va a considerar subvención vinculada al precio la que se



En todo caso, la doctrina ya vino advirtiendo que el alejamiento de los fines de fomento deja a estas aportaciones fuera del ámbito de las subvenciones, y ello con independencia de la denominación que reciban<sup>1682</sup>. Por tanto, cuando la actividad que desarrolle una entidad mercantil no sea empresarial sino que forme parte de las competencias del ente público, no existirá una contraprestación, y por tanto no estaremos ante una operación sujeta al impuesto<sup>1683</sup>.

En un primer momento, las Consultas resueltas por la Dirección General de Tributos aplicaban los criterios como si ambas entidades (sociedades y Ayuntamiento) fuesen partes independientes, determinando que se debía repercutir el IVA sobre la base de las transferencias recibidas por las sociedades mercantiles<sup>1684</sup>. Igualmente, se concluía que las operaciones realizadas se encontraban sujetas y no exentas, por lo que su base imponible estaba constituida por las transferencias recibidas de los Ayuntamientos<sup>1685</sup>.

En otros casos, determinaba que las contraprestaciones recibidas no eran propiamente subvenciones, aunque recibieran esa denominación<sup>1686</sup>, sino la contraprestación por la realización de operaciones sujetas al impuesto, ya que eran cantidades entregadas a fondo perdido para contribuir a la financiación de sus gastos o para el rebaje de sus precios. En la misma situación, se encontrarían las transferencias que periódicamente recibiera una entidad mercantil municipal por realizar, a favor del Ayuntamiento del que dependía,

---

perciba por una sociedad municipal por realizar a favor del Ayuntamiento los servicios de mantenimiento de un parque y los de limpieza de ciertos colegios y edificios municipales.

<sup>1682</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)”; *Quincena Fiscal*, nº 19. 1998.

<sup>1683</sup> Así se recoge en la St. de la AN de 10 de diciembre de 2003, respecto a la subvención recibida por una sociedad mercantil dependiente de una Comunidad Autónoma para la promoción del turismo. Y en el mismo sentido la St. de la AN de 30 de abril de 2003, sobre la actividad de gestión de fondos públicos con el fin de promover el turismo.

<sup>1684</sup> Consulta de 20 de abril de 1988, respecto a pagos realizados a una sociedad mercantil de capital íntegramente municipal que gestiona, explota y promociona bienes, actividades y servicios públicos municipales y en particular la gestión de un eco-park, basuras, limpieza viaria, aguas, alumbrado, parques y jardines; la sociedad se financia mediante subvenciones y precios públicos. Y ello es así porque se considera que, aunque se reciba la denominación de subvención, en realidad son la contraprestación de servicios que se prestan al Ayuntamiento y que forman parte de la base imponible del impuesto.

<sup>1685</sup> Consulta de 8 de junio de 1998 (Nº 0992-98), en relación a las transferencias recibidas por una asociación de sociedades anónimas participadas por los Ayuntamientos, que las habían creado para la gestión directa de servicios de su competencia.

<sup>1686</sup> Consulta de 18 de abril de 2000 (Nº 0892-00), sobre las subvenciones que un Ayuntamiento abonaba a una sociedad municipal para financiar las ejecuciones de dos obras, servicios de promoción de la ciudad y servicios de apoyo a cooperativas para su puesta en marcha.

todo tipo de servicios que se prestaran por dicha entidad<sup>1687</sup>. También se va a manifestar a favor de esta postura el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>1688</sup>, respecto a las subvenciones entregadas por un Ayuntamiento a una sociedad que prestaba servicios auxiliares de gestión, inspección y recaudación de tributos locales, o la Audiencia Nacional, en relación a la prestación de servicios informáticos<sup>1689</sup>. El Tribunal Económico-Administrativo Central recoge que, aunque las partes hayan utilizado el término subvención, la realidad económica debe prevalecer a efectos de la calificación tributaria, conforme actualmente establece el art. 13 de la Ley General Tributaria.

En otras ocasiones, sin embargo, por no considerar que existía un consumo gravable, la subvención no suponía el contravalor por la realización de operaciones sujetas. Cuando analizamos las notas características del IVA, vimos que uno de sus elementos fundamentales es el requisito de la onerosidad, pero entendido en el sentido de una relación directa entre los servicios que se prestan y la contraprestación que se percibe, por lo que no forman parte del hecho imponible del IVA las subvenciones para garantizar el necesario equilibrio económico-financiero en la realización de una actividad por una empresa<sup>1690</sup>. En este caso, se encontrarían los pagos realizados a una sociedad que realizaba actuaciones de fomento<sup>1691</sup>, las aportaciones de los

---

<sup>1687</sup> Consulta de la DGT de 15 de octubre de 2001 (Nº 1852-01), donde la sociedad municipal realiza los servicios de abastecimiento domiciliario de agua, alcantarillado y depuración; recogida domiciliaria de residuos sólidos urbanos y limpieza viaria; cementerio municipal; mercados y abastos; parques y jardines; vías públicas municipales; alumbrado público; mantenimiento de semáforos y señalizaciones de cualquier tipo por las que se regula la ordenación del tráfico urbano; mantenimiento, limpieza y conservación de edificios e instalaciones municipales; intervención y mantenimiento de inmuebles con medidas subsidiarias de seguridad; recogida de perros y ejecución de obras públicas municipales. Como se recoge en la Consulta de 29 de julio de 2004, es indiferente que se preste un servicio público, ya que una vez determinado que estamos ante una actividad empresarial, el art. 4.3 de la Ley 37/1992 recoge que la sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

<sup>1688</sup> Resolución 3 de julio de 2002. En el mismo sentido la Resolución de 28 de noviembre de 2001 relativa al servicio de recogida de basuras prestado por una sociedad anónima municipal, advirtiendo el TEAC que existe un servicio claramente identificado y definido, al ser realizado por un empresario en el ejercicio de su actividad empresarial, y queda sujeto al impuesto, siendo la ventaja obtenida por el Ayuntamiento, el que los ciudadanos vean satisfechas ciertas necesidades que deben cubrir necesariamente los Ayuntamientos.

<sup>1689</sup> St. de la Audiencia Nacional de 31 de octubre de 2001 que declaró la sujeción al IVA de las operaciones propias de la actividad realizada por una entidad mercantil participada en un 98 por ciento por un Ayuntamiento declarando que *«la base imponible del impuesto se constituye por el importe total de las contraprestaciones de las operaciones sujetas al mismo, entre las que hay que incluir las cantidades percibidas del Ayuntamiento al que se prestan los servicios aunque por éste se califiquen de “ayudas”, con las correcciones derivadas del artículo 18.5 –referencia que debemos entender realizada al art. 78 de la Ley 37/1992- que elimina el posible fraude en, la minoración del precio del servicio derivado de una relación de vinculación entre las entidades afectadas...»*.

<sup>1690</sup> St. del TS de 21 de junio de 2003, respecto a las transferencias efectuadas por el Estado a la Agencia EFE.

<sup>1691</sup> Consulta de la DGT de 3 de mayo de 1999 (Nº 0702-99). En el mismo sentido la Audiencia Nacional considera que no constituyen contravalor de las operaciones sujetas al impuesto las dotaciones efectuadas

consorciados a un consorcio integrado por una Comunidad Autónoma y tres Universidades<sup>1692</sup>, o las subvenciones concedidas para cubrir el déficit de explotación o financiar gastos generales de ciertos programas<sup>1693</sup>. También, en determinados supuestos, el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>1694</sup> consideró que se entiende por “subvención” toda disposición gratuita de fondos públicos realizada por el Estado o sus organismos autónomos, a favor de personas o entidades públicas o privadas, para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un fin público. En este sentido se manifiesta también la Audiencia Nacional<sup>1695</sup>.

Posteriormente a estos pronunciamientos, el Tribunal Supremo empieza a definir a las sociedades mercantiles que prestan servicios a los Ayuntamientos<sup>1696</sup> como entidades con carácter de instrumento técnico; en este marco, las transferencias hechas por los entes públicos a estas sociedades mercantiles, no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídico-mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público, al margen por completo del concepto de hecho imponible del IVA. Además, tales entregas de dinero no pueden considerarse como el resultado de un pacto previo oneroso entre dos partes contratantes, en cuanto la sociedad mercantil no convenga con la Corporación el importe de la retribución por los servicios prestados, sino que se limite a recibir las cantidades en efectivo que la Entidad, unilateralmente, decide en cada ejercicio presupuestario<sup>1697</sup>. Tampoco pueden

---

por Comunidades Autónomas a sociedades regionales constituidas para el fomento del turismo de la Comunidad, no considerándose ni siquiera “económica” la actividad realizada por estos operadores.

<sup>1692</sup> Consulta de la DGT de 14 de enero de 2003 (Nº 0028-03).

<sup>1693</sup> Consulta de 18 de abril de 2000 (Nº 0892-00), donde se recoge que estas subvenciones no forman parte de la base imponible del impuesto. Ahora bien, existía una diferencia en la percepción de estas subvenciones, entre las que se entregaban por el socio único para compensar pérdidas, que no formaban parte del denominador del porcentaje de prorrata, mientras que las subvenciones entregadas para asegurar una rentabilidad mínima, sí formaban parte del denominador.

<sup>1694</sup> Resolución de 19 de diciembre de 2001. También se muestra en contra a la sujeción al IVA la Resolución de 20 de abril de 2005, en cuanto se considera que no hay pruebas que pongan de manifiesto una relación jurídica directa entre los servicios prestados por la empresa pública y las cantidades recibidas de la Comunidad Autónoma, de manera que la retribución percibida por la primera sea el contravalor efectivo del servicio prestado a la segunda.

<sup>1695</sup> St. de 10 de diciembre de 2003, respecto a una empresa cuyo objeto social es la promoción del turismo y que presta sus servicios a una Comunidad Autónoma. El Tribunal entiende que las actuaciones no se realizan en el desarrollo de una actividad empresarial en los términos del art. 5 de la Ley 37/1992, sino que se encuentra entre las competencias propias del ente público, y al margen, por tanto, del hecho imponible del IVA.

<sup>1696</sup> La pionera en este sentido es la de 10 de marzo de 2000, a la que siguieron la de 25 de septiembre de 2002, 3 de octubre de 2002, 24 de junio de 2003, 22 de enero de 2004, 12 de junio de 2004 y 26 de septiembre de 2005.

<sup>1697</sup> St. del TS de 24 de junio de 2003, respecto a la sociedad mercantil SADECO, perteneciente al Ayuntamiento de Córdoba.

definirse como subvenciones.

A partir de la aplicación de esta doctrina, la Dirección General de Tributos<sup>1698</sup>, tal como vimos en el epígrafe dedicado a la prestación de los servicios por sociedades locales, respecto a una sociedad anónima íntegramente municipal que lleva a cabo servicios de gestión, inspección y recaudación de los ingresos, y que a cambio percibe transferencias corrientes y de capital; va a considerar que la sociedad no estaba realizando operaciones sujetas al impuesto. Así, en el supuesto de que un Ayuntamiento perciba de un Plan de obras y servicios unas subvenciones para la promoción de viviendas, que gestionará una sociedad de capital íntegramente local, a tenor de lo dispuesto en los arts. 78 y 79 de la Ley 37/1992, la subvención no estaría vinculada al precio.

Ahora bien, encontramos Sentencias que determinan que la subvención conforma la base imponible del impuesto cuando los servicios se prestan directamente al ciudadano<sup>1699</sup>, lo que además puede tener consecuencias respecto al cumplimiento de sus obligaciones formales, en cuanto que, por computar dichas subvenciones, la sociedad mercantil sea calificada de gran empresa, teniendo que cumplir con las obligaciones de declaración que se establecen respecto a las mismas.

A este respecto, hay que señalar la doctrina recogida en diversas Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1700</sup>, donde se manifiesta que las reglas para la conformación de la base imponible, no deben ser interpretadas en los mismos términos en los que se interpretan las reglas que suponen limitaciones en el derecho a la deducción; ello se debe a que, este último, no puede ser limitado más que en los casos en que expresamente así se establece por la Sexta Directiva (referencia que debemos entender realizada a la Directiva 2006/112/CE) y, en transposición de ésta, por la Ley 37/1992. Por el contrario, en materia de delimitación de las operaciones sujetas al impuesto y de configuración de la base imponible de éstas, rige el principio de generalidad, que se establece en el propio título de la Sexta Directiva y ha sido igualmente señalado por el Tribunal de Justicia.

---

<sup>1698</sup> Consultas de 14 de febrero de 2006, 19 de abril de 2006 (Nº V0759-06) –entidad mercantil que tiene por objeto centralizar la contratación de servicios a favor del Ayuntamiento del que depende-, 21 de julio de 2006 (Nº V1567-06) y 31 de agosto de 2006 (Nº V1710-06) –entidad mercantil que presta la limpieza de colegios públicos y recibe subvenciones de explotación-, y 18 de julio de 2007 (Nº V1597-07) - empresa pública de propiedad de la Administración autonómica-.

<sup>1699</sup> St. de la AN de 27 de octubre de 2005, respecto a la prestación del servicio de recogida de basuras domiciliaria e industrial por la Empresa Municipal de Limpiezas del Ayuntamiento de Gijón.

<sup>1700</sup> Entre las que se pueden citar las de 21 de septiembre de 1988, *Comisión/Francia*, Asunto 50/1987, 11 de julio de 1991, *Lennartz*, Asunto C-97/1990, y 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz*, Asunto C-62/1993.

Estas cantidades que, como compensación de las pérdidas, satisface el Ayuntamiento, han de considerarse subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones que efectúe la misma. Por consiguiente, dicha sociedad, en la medida en que reciba dichas compensaciones para la prestación de servicios sujetos y no exentos del impuesto, deberá incluirlas en la base imponible de sus servicios, repercutiendo el impuesto sobre una base dada por la suma de las contraprestaciones satisfechas por estos, más las compensaciones de pérdidas recibidas.

También se puede distinguir entre las subvenciones que las Entidades locales entregan a sus sociedades mercantiles para ser gestionadas por estas, actuando como simple mediador, y las que se entregan para la realización de la prestación de los servicios encomendados por la concedente<sup>1701</sup>.

Si las subvenciones las gestionan en nombre ajeno y tienen como destinatarias a otras entidades, la sociedad estaría prestando un servicio de intermediación entre los empresarios o profesionales que realizan estas operaciones y la entidad pública destinataria de los mismos; en este caso, será el destinatario de las operaciones quien podrá practicar la deducción de las cuotas.

Si las subvenciones se entregan para financiar la realización de una serie de operaciones (como puede ser ejecución de obras o servicios de promoción), en este caso se intermedia en nombre propio, y será la citada entidad la destinataria de las diferentes operaciones que se llevan a cabo; realizándose a continuación estas operaciones en favor de otra entidad de Derecho público, y siendo contraprestación de estas últimas operaciones, las cantidades que recibe la entidad que, por tanto, dejan de ser subvenciones. En este caso, las cuotas soportadas serán deducibles conforme a las reglas generales del impuesto, habida cuenta, además, que se deberá repercutir el mismo sobre la entidad pública destinataria de las operaciones.

En los supuestos de cesiones gratuitas de terrenos a las sociedades municipales (donaciones)<sup>1702</sup>, se considera que estamos ante una subvención vinculada al precio, por lo que se integrará en el precio de venta de los bienes. Ya hemos tratado de las críticas formuladas a esta consideración en el epígrafe destinado a la realización de actividades empresariales por las Entidades locales.

---

<sup>1701</sup> Consulta de la DGT de 18 de abril de 2000 (Nº 0892-00).

<sup>1702</sup> Consulta de la DGT de 24 de octubre de 2006 (Nº V2139-06), donde se plantea el supuesto de una empresa municipal que se dedica a la promoción del suelo y la vivienda, cuyo único socio es el Ayuntamiento, que cede un solar de su propiedad que forma parte del patrimonio municipal del suelo, y que se destina a la construcción de viviendas de protección oficial. Esta operación tributará por la modalidad de cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales del ITPyAJD.

### 3. Subvenciones a la explotación para cubrir déficit.

Las subvenciones de explotación (bien se destinen a compensar déficit de explotación o a aumentar la remuneración de los factores de producción de una explotación poco rentable), al no darse los requisitos exigidos por el art. 78 de la actual Ley del IVA, no forman parte de la base imponible del IVA; además, no constituirían la realización de los presupuestos delimitadores que conforman el hecho imponible (art. 4 de la Ley 37/1992) “entregas de bienes y prestaciones de servicios”, por lo que no constituyen en sí mismas operaciones sujetas a IVA. Esta es la doctrina mantenida por la Dirección General de Tributos<sup>1703</sup>.

Con anterioridad, estas subvenciones sí se computaban en el denominador de la prorrata de deducción; teniendo en cuenta que la prorrata se calcula mediante un porcentaje en el que, en el numerador, figura el importe de las operaciones que generan derecho a la deducción, y en el denominador, el importe total de las operaciones, esto suponía que el cómputo de las subvenciones en el denominador de la prorrata, hacía disminuir el porcentaje de deducción que se aplicaba al total del IVA soportado, para obtener el importe del IVA deducible, es decir, suponía un coste real en concepto de IVA soportado no deducible. Esta situación ha cambiado, como hemos recogido anteriormente, tras la modificación operada en la Ley 37/1992 por la Ley 3/2006.

En cuanto al tratamiento que se otorgaba a las subvenciones entregadas por el ente matriz y su inclusión en el denominador de la prorrata, se distinguían dos situaciones; si se trataba de subvenciones que se entregaban por el socio único de la sociedad (y únicamente en este caso), de acuerdo con los criterios establecidos para su contabilización e inclusión en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas<sup>1704</sup>; se consideraba que si las mismas tenían como finalidad compensar pérdidas derivadas de las actividades propias del tráfico mercantil de la entidad, tanto si las mismas ya se habían producido como si se trataba de pérdidas esperadas o previstas pero aún no producidas, no se debían incluir en dicho denominador del porcentaje de prorrata, al igual que tampoco formaban parte de la citada Cuenta de Pérdidas y Ganancias<sup>1705</sup>.

<sup>1703</sup> Consulta de 18 de abril de 2000 (Nº 0892-00).

<sup>1704</sup> Consulta publicada en el Boletín Oficial de dicho Instituto (*BOICAC* nº 17).

<sup>1705</sup> Ahora bien, el TEAC en su Resolución de 15 de junio de 2004 va a considerar que no son calificables como aportaciones del socio para reponer pérdidas las cantidades que se aportan todos los años, es decir, no responden a situaciones excepcionales o imprevistas o a pérdidas no esperadas, ni tampoco vienen impuestas u obligadas por los resultados de la entidad, y en cambio, tienen relación con el cumplimiento de unas finalidades específicas, en las que está presente el interés social.

Por el contrario, si se concedían subvenciones cuya finalidad no era la de compensar pérdidas genéricas, sino destinadas a asegurar una rentabilidad mínima, con el objeto de compensar los menores ingresos que se producían por el establecimiento de precios políticos o para fomentar la realización de determinadas actividades específicas (las cuales se podían concretar mediante la suscripción de contratos-programa o sistemas similares, en los que se determinaban las cuantías y las causas de la concesión de estas subvenciones); las mismas se debían incluir en el citado denominador del porcentaje de prorrata, en consonancia con su cómputo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, según el criterio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Debe tenerse en cuenta que el criterio expuesto para la discriminación entre las subvenciones que debían incluirse en el denominador del porcentaje de la prorrata y las que no, aplicable únicamente a las subvenciones aportadas a las entidades beneficiadas por los socios de las mismas; en ningún caso sería de aplicación a las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de bienes y servicios determinados, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas, las cuales en todo caso, minorarían el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación, conforme a lo dispuesto con carácter específico por el art. 104.Dos.2º de la Ley 37/1992. En la actualidad, dichas subvenciones no han de integrarse en el denominador del porcentaje de prorrata.

#### **4. Subvenciones de explotación a las empresas públicas de radio y televisión.**

Según la doctrina mantenida por la Dirección General de Tributos a partir de su Resolución de 10 de noviembre de 1998<sup>1706</sup>, las subvenciones percibidas por los entes públicos de radio y televisión, cuando el objeto del pago es únicamente equilibrar los costes del ente en el ejercicio de su actividad; no constituyen la contraprestación de una operación sujeta al tributo, por lo que estos últimos no están obligados a repercutir cuota alguna sobre dichas subvenciones.

---

<sup>1706</sup> En la que se va a acoger la Consulta formulada a la Comisión de las Comunidades Europeas de fecha 27 de julio de 1997, la cual señaló que no era posible considerar que tales ayudas o subvenciones fueran la contraprestación de operaciones realizadas por tales entidades cuando el objeto de su concesión es equilibrar los costes de los organismos públicos o, en su caso, de las empresas de radio o televisión, en el ejercicio de su actividad. Esta Resolución, si bien hace referencia a las subvenciones de explotación percibidas del Estado o de las Comunidades Autónomas, sus criterios perfectamente pueden resultar aplicables a las subvenciones que las empresas locales reciben de los entes de los que dependen. Además, antes de la modificación operada en el art. 104 por la Ley 3/2006, las subvenciones debían incluirse en el porcentaje de la prorrata cuando hubiesen sido acordadas a partir del 1 de enero de 1998. También se exponen estos argumentos en la Consulta de 1 de octubre de 2003 (Nº 1492-03), respecto a la consideración de fondos aportados a un Consorcio para el desarrollo del sector audiovisual en el ámbito autonómico.

Esta Resolución vino a modificar el criterio mantenido por dicha Dirección General a través de su Informe de 6 de marzo de 1998, relativo a la aplicación del IVA a las empresas públicas de radio y televisión; en base a una Consulta formulada a los servicios de la Comisión de las Comunidades Europeas, que fue contestada con fecha 27 de julio de 1998, se determina que *«el pago de un subsidio por el Estado Español al ente de Radio/Televisión Nacional no puede considerarse como un pago directamente vinculado al suministro de un servicio por el Estado. Tampoco... como un suministro a un tercero (los consumidores).»*

En cuanto a la inclusión en el denominador de la prorrata, cuya posibilidad fue acogida por el Estado español a partir del 1 de enero de 1998, la Comisión entendió que el ejercicio de dicha opción establecida en el art. 19.1 de la Sexta Directiva, únicamente resultaba admisible en tanto dichas subvenciones sirvieran para financiar operaciones comerciales sujetas y exentas, y no cuando sirvieran para financiar actividades no sujetas. Y ello es así, tal y como afirma la Comisión, porque para la actividad no sujeta, *«no existe en absoluto el derecho a la deducción... por las compras que sean atribuibles a ambas, la actividad gravable y la [que está] fuera de dicho marco, deben hacer una proporción para fijar el montante del Impuesto deducible»*.

En todo caso, hay que tener en cuenta que el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos<sup>1707</sup>, en base a los criterios fijados por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y en los que se distinguía que, si el destino de las subvenciones era compensar pérdidas, no se integraba en el denominador de la prorrata, pero que si trataba de garantizar una rentabilidad mínima, sí debía computarse; hay que entenderlo modificado tras la reforma introducida en la Ley del Impuesto por la Ley 3/2006. Además, el análisis de la realización de actividades sujetas y no sujetas se lleva a cabo en el epígrafe correspondiente a las actividades sujetas en virtud del art. 7.8 de la Ley 37/1992.

La Comisión en su pronunciamiento, recoge la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1708</sup>, basada en que entre la entrega del bien o el servicio prestado y la contraprestación recibida, debe existir una relación directa, un vínculo directo; de manera que debe aparecer, entre quien realiza la prestación y su destinatario, *«una relación jurídica en*

---

<sup>1707</sup> A estos efectos, Consulta de 16 de julio de 2004 (Nº 1449-04), respecto a una sociedad mercantil de capital íntegramente municipal que presta servicios de televisión y cuyas pérdidas son compensadas por el Ayuntamiento.

<sup>1708</sup> Sentencias de 5 de febrero de 1981, en el Asunto 154/1980 y de 3 de marzo de 1994, en el Asunto C-16/1993, y *Sentencias Mohr y Landboden*. Este criterio se ha recogido asimismo en la Consulta de la DGT de 7 de julio de 1999, relativa a una sociedad anónima que se dedica a la producción propia de programas de televisión y radiodifusión y que se financia mediante subvenciones.



*cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas [de suerte que] la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario». A este respecto, en el Informe de 6 de marzo de 1998, se realiza una evidente confusión entre el destinatario de las operaciones (el espectador u oyente) y la persona por cuenta de quien las mismas se efectúan.*

La Comisión Europea ha considerado que esta relación no se da en el caso de financiación de entidades que operan en el sector audiovisual mediante subvenciones, de manera que no es posible considerar tales subvenciones como contraprestación de las operaciones realizadas, y por tanto no se establece la sujeción al impuesto. En cuanto a las subvenciones otorgadas a sociedades mercantiles locales, la Dirección General de Tributos ya había mantenido que se consideraban operaciones no sujetas<sup>1709</sup>.

## **b) Otras subvenciones entregadas por las Entidades locales.**

### **1. Cantidades que se entregan para organización de espectáculos taurinos.**

Es frecuente que los Ayuntamientos de pequeños y medianos municipios entreguen cantidades de dinero a los organizadores de espectáculos taurinos, debido al carácter normalmente deficitario de tales espectáculos; a tales cantidades suele calificárselas normalmente de subvenciones. Pues bien, en estos casos y según doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>1710</sup>, serán gravadas por el IVA únicamente cuando tales cantidades constituyan la contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales que estén sujetas a dicho impuesto, y deberán integrarse, por tanto, en la base imponible del mismo correspondiente a tales operaciones.

De conformidad con lo dispuesto en el art. 78 de la Ley 37/1992, ello será así, entre otros posibles supuestos:

- a) Cuando tales cantidades constituyan en sí mismas la contraprestación de alguna entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por el organizador del espectáculo taurino en favor del Ayuntamiento, careciendo de relevancia a tales efectos la denominación que las partes den a dicha cantidad (subvención, ayuda, indemnización o cualquier otra).
  
- b) Cuando dichas cantidades puedan considerarse como

---

<sup>1709</sup> Consulta de 16 de noviembre de 1998 (Nº 1782-98).

<sup>1710</sup> Consulta de la DGT de 19 de abril de 1999 (Nº 0541-99).

subvenciones vinculadas directamente al precio de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por el organizador de espectáculos taurinos en favor de terceros distintos del Ayuntamiento, por concurrir respecto de las mismas los dos siguientes requisitos:

- haberse establecido en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados (por ejemplo en función de las entradas vendidas).
- haberse determinado con anterioridad a la realización de la operación.

Ahora bien, en este segundo supuesto, no se devengará el IVA por la subvención recibida, por lo que no se repercutirá el IVA correspondiente, ni por tanto habrá obligación de emitir factura, con independencia de que se establezca la obligación de expedir documentos que acrediten el pago de la subvención por el Ayuntamiento<sup>1711</sup>.

## **2. Subvenciones relacionadas con el transporte urbano de viajeros.**

Entre las posibilidades de que disponen los municipios para la prestación de servicios públicos, cuando se opta por la prestación indirecta mediante concesión, es fundamental la fórmula de determinación de las subvenciones o compensaciones que en cada caso se elijan, para compensar, en su caso, a las empresas, al objeto de determinar si las mismas forman parte de la base imponible.

En caso de que la fórmula elegida sea la denominada “subvención tarifaria”<sup>1712</sup>, que se establece con carácter previo en función de un número de unidades prestadas (como puede ser en función del número de kilómetros recorridos por los autobuses que prestan el servicio<sup>1713</sup>); ha de considerarse que la citada cantidad constituye una subvención directamente vinculada al precio del servicio de transporte urbano que presta la entidad concesionaria, en aplicación de los criterios del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1714</sup>, considerando que la mera existencia del servicio y su cuantía,

---

<sup>1711</sup> Consulta de la DGT de 18 de febrero de 1998 (Nº 0248-98).

<sup>1712</sup> Resolución del TEAC de 11 de mayo de 2000.

<sup>1713</sup> Consulta de la DGT de 26 de febrero de 2003 (Nº 0285-03). Para materializarla, la entidad consultante emite los billetes que se utilizan en la prestación del servicio, que le son suministrados a la entidad concesionaria. Mensualmente, esta última liquida con el Ayuntamiento la diferencia entre el billete utilizado y los kilómetros recorridos por los autobuses. También la Consulta de 24 de febrero de 2004 (Nº 0365-04), donde los ingresos del concesionario procedían de las tarifas y la publicidad, además de una subvención aportada por el Ayuntamiento.

<sup>1714</sup> Contendida básicamente en la anteriormente mencionada St. de 22 de noviembre de 2001.

entendida ésta como la cantidad de medios de transporte que se destinan a su prestación, está condicionada a la obtención de las cantidades.

Formando parte de la base imponible de las prestaciones de servicios que efectúa el Ayuntamiento, se llega a la conclusión de que la repercusión del impuesto habrá de efectuarse sobre una magnitud dada por la suma del precio por billete efectivamente cobrado a cada uno de los usuarios, más una parte adicional correspondiente al importe de la subvención que quepa imputar a cada uno de dichos billetes, aplicando para ello cualquier criterio fundado. Las cuotas que resulten de la aplicación del tipo impositivo (reducido en este caso, al tratarse de transporte de pasajeros, conforme al art. 91.Uno.2.1 de la Ley 37/1992) habrán de repercutirse a los usuarios del servicio de transporte, que son los destinatarios del citado servicio, y no al ente público que paga la subvención.

Por otro lado, el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>1715</sup>, también se ha manifestado sobre la inclusión en la base imponible del IVA de las cantidades percibidas por una empresa concesionaria del servicio de transporte urbano de autobuses. Después de recordar los requisitos necesarios para considerar que estamos ante una subvención vinculada al precio, dado que la subvención se determinaba en función de los costes calculados según kilómetros recorridos, se señala que *«contrariamente a lo previsto en los artículos señalados en los que las cantidades a las que hace referencia son mayores cuanto más hechos imponibles realiza el sujeto pasivo, en el caso del presente recurso las compensaciones abonadas disminuyen conforme aumenta el número de los servicios efectivamente prestados al minorarse en el importe de lo cobrado a los usuarios, pudiendo, incluso, existir ejercicios en los que, si dicho número es suficientemente elevado no se abonen tales compensaciones»*. En dicha Resolución se recuerda la Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de abril de 1990, donde se hacía referencia a cuantías que no se determinan en función de la cantidad de producto transmitido, sino en función del volumen de producción, y en la que, además, cuantas más operaciones sujetas al impuesto se realizan, menor es la cantidad entregada en concepto de subvención. Por tanto, hay que concluir que no concurre el primer requisito definitorio de la vinculación directa entre la subvención recibida y el precio de la operación realizada.

En cuanto a la segunda característica definitoria de esta vinculación que supone la cuantificación del importe ha abonar con anterioridad a la realización del hecho imponible, si bien en el convenio entre la empresa y el Ayuntamiento se señala una cantidad concreta por kilómetro recorrido, al depender el montante final que se abona por el ente local de la recaudación que la empresa concesionaria haya obtenido en cada ejercicio por la venta de los billetes; la

---

<sup>1715</sup> Resolución de 4 de noviembre de 1999.

subvención a percibir no puede ser determinada hasta que no se conoce el número de servicios prestados en el correspondiente periodo de liquidación. Por tanto, en este supuesto, al no reunirse las condiciones que fija el art. 78 de la Ley 37/1992 para calificar una subvención como vinculada directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, las cantidades entregadas no deben incrementar la base imponible declarada por la entidad concesionaria.

Luego, en los supuestos en que una subvención que aparentemente se calcula en función del número de viajeros, está limitada a un importe máximo, incluso de forma que se determine la obligación del concesionario de reintegrar a la Administración un porcentaje del importe de los billetes que exceda del tomado como base para la licitación; no se podrá repercutir sobre el destinatario de la operación una cantidad adicional que no se conoce *a priori*. En estos supuestos, no puede hacerse referencia a subvenciones vinculadas al precio; la indeterminación previa del importe de la aportación es especialmente clara cuando se prevén pagos mensuales a cuenta, y una liquidación al concluir cada año natural, abonando la Administración la diferencia en el siguiente pago mensual, o reduciendo la parte de la aportación de los meses siguientes. Asimismo, cuando las subvenciones se establezcan en función de los ingresos y gastos producidos, al objeto de compensar el déficit municipal, estaremos ante una subvención que no forma parte de la base imponible del impuesto<sup>1716</sup>.

#### **4.- Subvenciones percibidas por las Entidades locales.**

##### **a) Transferencias financieras entre Administraciones públicas.**

Las aportaciones entre Administraciones son imprescindibles en escenarios políticos descentralizados, en los que lo más frecuente es que no todos los niveles administrativos sean capaces de financiar con cargo a recursos propios sus necesidades de gasto; en tal caso, precisan de las ayudas que puedan prestar otras Administraciones. Hemos de recordar que es imprescindible para que exista una operación a efectos de IVA, que se establezca una relación jurídica entre el que presta el servicio y el que viene obligado a su pago, por lo que cuando las entregas realizadas no responden a la realización de una actividad por el beneficiario, no existe acto de consumo gravable por IVA y, por tanto, no procede la repercusión del impuesto<sup>1717</sup>. A estos efectos, hemos de tener en cuenta, tal y como ha recogido la jurisprudencia, que las subvenciones a favor de entidades públicas sujetas al

---

<sup>1716</sup> St. del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Cádiz de 29 de enero de 2007.

<sup>1717</sup> A estos efectos, Consulta de la DGT de 4 de abril de 2007 (Nº V0702-07), donde una Entidad local de carácter supramunicipal firma un convenio para la ejecución de instalaciones eléctricas, financiando parte de las mismas, aunque la facturación se realiza a los Ayuntamientos comprendidos en dicha Entidad local. También la Consulta de 6 de noviembre de 2003 (Nº 1839-03), respecto a una subvención recibida por un Ayuntamiento de procedencia europea (Plan Agader) para rehabilitación de una casa que dedicará a turismo rural.

régimen de Derecho público son transferencias presupuestarias, no subvenciones<sup>1718</sup>.

### **1. Aportaciones derivadas de la cofinanciación de proyectos y construcciones.**

Dentro del principio de colaboración que debe presidir las relaciones entre la Entidad local y otras Administraciones públicas, es frecuente que los municipios reciban subvenciones tanto del Estado como de la Comunidad Autónoma respectiva para coadyuvar a la financiación de sus inversiones. En estos supuestos, la Dirección General de Tributos no considera vinculadas al precio las subvenciones que se pueden otorgar por otras Administraciones públicas para la financiación de proyectos de la Entidad local, si las mismas no se establecen en función del volumen de servicios o de las unidades de obra entregadas, sino en función del coste de las obras; y en virtud de ello, no deben formar parte de la base imponible por los servicios prestados por el Ayuntamiento<sup>1719</sup>.

Esta cofinanciación también se puede encontrar en las concesiones administrativas<sup>1720</sup>, donde se puede establecer que el concesionario realice una serie de inversiones, cuyo importe parcialmente es entregado por el Ayuntamiento; en estos supuestos, con independencia de que la financiación sea parcialmente municipal, será el concesionario el que soporte las cuotas de IVA, y en consecuencia, podrá deducir las mismas de acuerdo con las reglas generales de deducción.

En las subvenciones entregadas cuando el Ayuntamiento promueve la urbanización de terrenos destinados a la construcción de un polígono industrial<sup>1721</sup>, habrá que analizar si se considera una subvención vinculada al precio, en cuyo caso se imputará en la base imponible de las derramas, y no así en otro caso.

---

<sup>1718</sup> St. del TSJ del País Vasco de 8 de octubre de 2003.

<sup>1719</sup> Así, en la Consulta de la DGT de 20 de enero de 2003 (Nº 0045-03), se plantea el supuesto de un Ayuntamiento que va a proceder a rehabilitar un polígono industrial y la financiación de las obras se llevará a cabo conjuntamente con los propietarios y la Comunidad Autónoma de Madrid, la cual va a conceder una subvención cofinanciada con fondos provenientes del FEDER.

<sup>1720</sup> Consulta de la DGT de 4 de julio de 1997 (Nº 1500-97).

<sup>1721</sup> Consulta de la DGT de 8 de mayo de 2006, respecto a la subvención otorgada por una asociación encargada de la gestión de un programa de fondos europeos.

## **2. Subvenciones destinadas a financiar una actividad empresarial del Ayuntamiento.**

Con anterioridad, estas debían integrarse en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se percibían (art. 104.Dos.2 de la Ley 37/1992), por ejemplo cuando financiaban parcialmente los gastos de urbanización de terrenos de los particulares o del Ayuntamiento, en la medida en que, en este último caso, se tratara de bienes corrientes para éste<sup>1722</sup>. En estos casos, no podía considerarse como una subvención de capital, ya que no financiaba la adquisición de bienes o servicios para el propio Ayuntamiento, sino la urbanización de los terrenos de particulares<sup>1723</sup>.

Por el contrario, la parte de dicha subvención que pudiera corresponder a terrenos urbanizados que fueran propiedad del Ayuntamiento, debía tratarse en función de la naturaleza que dichos terrenos urbanizados tuvieran para el citado Ayuntamiento; cuando la subvención se consideraba como una subvención de capital, en los términos que veremos a continuación, no se incluía en el porcentaje de la prorrata; en otro caso, es decir, si los terrenos iban a ser enajenados o puestos en venta, la subvención se consideraba como subvención corriente, y se incluía en el denominador del porcentaje de la prorrata por el total de su importe, consideración que no se aplica actualmente.

### **b) Otras aportaciones dinerarias efectuadas como consecuencia de la ejecución de convenios.**

Entre las Entidades locales y entidades jurídico-privadas se pueden firmar convenios por los que las primeras, asumen compromisos de hacer una determinada actividad, y los segundos de entregar una determinada cantidad de dinero; en estos convenios, la Dirección General de Tributos<sup>1724</sup> ha resuelto que el cumplimiento de los compromisos asumidos por el Ayuntamiento en el convenio, constituye el ejercicio de las funciones públicas de éste, que no pueden ser calificadas como empresariales o profesionales, por lo que la asunción de tales compromisos no es una operación sujeta al impuesto. También se puede producir la firma de estos convenios en los que no se establezca la obligación de realizar ninguna actividad por parte del Ayuntamiento, donde tampoco nos encontraremos ante una operación sujeta al impuesto<sup>1725</sup>.

---

<sup>1722</sup> Consulta de la DGT de 20 de enero de 2003 (Nº 0045-03).

<sup>1723</sup> Consulta de la DGT de 10 de marzo de 2003 (Nº 0041-03).

<sup>1724</sup> Consulta de 28 de mayo de 1999 (Nº 0877-99) en relación a un Ayuntamiento que ha suscrito un convenio con una entidad relacionada con el suministro de energía eléctrica, en virtud del cual ésta aporta una determinada cantidad y aquél se compromete a favorecer y permitir los trazados de líneas e interconexión eléctrica proyectados por la entidad en su término municipal.

<sup>1725</sup> Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2005 (Nº V0285-05), respecto a un Concello gallego que suscribe con una empresa que explota un parque eólico un convenio de colaboración por lo que la empresa pagará al Concello una cantidad anual en concepto de aportaciones para programas

## **5.- Consideración del IVA como objeto subvencionable.**

### **a) Introducción. Criterios de elegibilidad del gasto en proyectos cofinanciados por la Unión Europea.**

En primer lugar, debemos partir de la idea de que, en los Proyectos cofinanciados por la Unión Europea<sup>1726</sup>, han adquirido una importancia crucial los criterios de elegibilidad o subvencionabilidad del gasto, determinantes para la definición, ejecución y justificación de los Proyectos; adquiriendo cada vez mayor relevancia la normativa que regula tanto los Fondos Estructurales como el Fondo de Cohesión, fundamentalmente a través de sus Reglamentos.

Uno de los condicionantes esenciales ha sido y continúa siendo la determinación de los gastos “subvencionables” o “elegibles”, o sea, la admisibilidad de los gastos que se realizan, a los efectos del acceso real a la cofinanciación con fondos comunitarios, cuya importancia es vital; de forma que el incumplimiento de las normas dictadas por la Unión Europea puede llevar, en último término, a la pérdida de la cofinanciación comunitaria. En este marco, es fundamental analizar los requisitos exigidos para que el IVA se considere subvencionable, ya que teniendo en cuenta que estaremos hablando de proyectos de una elevada cuantía económica, el importe del IVA que puede ser objeto de subvención, también será considerable.

Hay que tener en cuenta las repercusiones que, sobre la elegibilidad del IVA, y como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, afectaban al cálculo de la prorrata del IVA. A estos efectos, la Dirección General de Fondos Comunitarios, en el mes de febrero de 2006, se dirigió a los Ayuntamientos, solicitando que en las primeras certificaciones de gasto que se emitieran a partir del 1 de enero de 2006, se incluyeran los ajustes realizados para acomodarse a la nueva situación del IVA que pudiera ser certificado por ser elegible, y todo ello de acuerdo con la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos.

### **1. Perspectivas financieras del periodo 2000-2006.**

La normativa comunitaria sobre los gastos subvencionables no ha seguido una regulación uniforme desde la creación de los fondos, habiéndose dictado una normativa específica respecto a las perspectivas financieras para el

---

socioculturales.

<sup>1726</sup> Seguimos en este punto a RAYA GÓMEZ, J.: “Los criterios de elegibilidad del gasto en Proyectos cofinanciados por la Unión Europea”; Conferencia 2003 de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Administración Local, Una sola profesión, una nueva proyección. Una nueva organización colegial, celebrada en El Puerto de Santa María (Cádiz).

periodo 1994-1999<sup>1727</sup>. Tras la reforma de la Política Regional y de todos los Reglamentos de los Fondos Estructurales, así como el que regulaba el Fondo de Cohesión, operada en la Cumbre de Berlín de marzo de 1999; la regulación de los gastos subvencionables ha cambiado para el periodo de las Perspectivas Financieras 2000-2006, donde podemos destacar como características básicas:

- Una homogeneización de criterios y una regulación más uniforme.
- Una extensión de las normas, con mayores desarrollos y detalles, que dan lugar a una amplia casuística de criterios de elegibilidad, según la naturaleza, temporalidad, territorialidad y agentes intervinientes en la realización de los gastos.
- Un mayor rango de las normas que regulan esta materia, elevándolo al de Reglamento<sup>1728</sup>.

### 1.1 Criterios de elegibilidad en los Fondos Estructurales.

Para el periodo de Perspectivas financieras 2000-2006, el Reglamento (CE) nº 1260/1999 del Consejo de 21 de junio de 1999, por el que se establecen disposiciones generales sobre los Fondos Estructurales, recogió en su art. 30 criterios sobre la admisibilidad de los gastos, como las fechas iniciales y finales y la perennidad de las inversiones. En su art. 53 mandaba a la Comisión a adoptar disposiciones detalladas para la aplicación de los criterios de “subvencionabilidad”, los cuales podían referirse a un Fondo concreto o al conjunto de los mismos. Por tanto, para determinar la

<sup>1727</sup> Así, en el anterior periodo de Perspectivas Financieras 1994-1999, se aplicaron un conjunto de normas contenidas en una Decisión de la Comisión Específica para España, concretamente la Decisión de 23 de abril de 1997, mediante la que se modifican las Decisiones por las que se aprueban los marcos comunitarios de apoyo, los documentos únicos de programación y las iniciativas comunitarias adoptadas en relación con España, Decisión que acompañaba un Anexo denominado “Fichas relativas a la elegibilidad de los gastos en el marco de los Fondos Estructurales” en las que se desarrollaban los criterios referentes a 22 materias o categorías de gastos elegibles. La Ficha nº 15 se ocupaba del IVA y demás impuestos y gravámenes, reconociéndose que el IVA recuperable, reembolsado o compensado por el medio que sea, no podía considerarse elegible y, por tanto, no podía ser cofinanciado por los Fondos Estructurales. Respecto al Fondo de Cohesión existía un texto estándar que se unía como Anexo IV a las Decisiones de la Comisión de aprobación de cada Proyecto, sin que se garantizara un tratamiento uniforme a las actuaciones respecto del periodo de subvencionabilidad ni sobre las categorías de gastos subvencionables.

<sup>1728</sup> La regulación a través del Reglamento representa una importancia crucial, desde el momento en que tiene alcance general, es obligatorio en todas sus partes, directamente aplicable a cada Estado miembro, tanto por personas físicas y jurídicas, y por tanto a los entes locales, y cuya eficacia, a diferencia de otras figuras comunitarias, se produce desde la publicación en el DOCE, sin necesidad, por tanto, de un acto nacional de transposición de la norma interna de cada Estado. Con esta figura se persigue una aplicación uniforme del Derecho Comunitario a todos los Estados miembros y, a la vez, excluye la posibilidad de aplicación de normativas nacionales que pudieran resultar incompatibles con el objetivo del Reglamento, o que pudieran alterar o ampliar el alcance o los efectos del mismo.



subvencionabilidad de los gastos, el orden de jerarquía normativa que se establecía, podemos resumirlo en los siguientes términos:

1. Normas comunitarias específicas que se hubieran dictado en el seno de la Unión Europea para cada Fondo Estructural.
2. Normas comunitarias generales para los Fondos Estructurales.
3. Normativa nacional pertinente, cuando no existan normas comunitarias, de acuerdo con el principio de subsidiariedad.

En todo caso, ante la inexistencia de criterios específicos de aplicación o sobre la interpretación de los mismos, se podían plantear consultas ante los órganos competentes, comunitarios o nacionales (en función de la distribución de competencias)<sup>1729</sup>.

Como consecuencia del mandato dirigido a la Comisión por el Reglamento (CE) nº 1260/1999, se aprobó el Reglamento nº 1685/2000 de la Comisión, de 28 de julio de 2000, en cuyo Anexo se indicaban las normas para determinar los gastos subvencionables en las intervenciones financiadas con Fondos Estructurales, aunque dicho Anexo fue sustituido por el que se acompañaba al Reglamento de la Comisión nº 1145/2003, de 27 de junio de 2003.

Centrándonos en la subvencionabilidad del IVA, en el Reglamento nº 1145/2003 de la Comisión, se va a recoger entre los motivos para la modificación del Reglamento nº 1685/2000, que la cofinanciación del IVA no depende del carácter público o privado del beneficiario final (Considerando Quinto), así como los problemas de interpretación sobre la subvencionabilidad del IVA (Considerando Octavo). En la Norma nº 7, donde trata del IVA y otros impuestos y gravámenes, recoge que el IVA (números 1 a 4) sólo era subvencionable si es real y definitivamente soportado por el beneficiario final o por el destinatario último, y por tanto, no sería subvencionable si podía ser recuperable por algún medio, aunque el beneficiario final o el destinatario último no llegaran a recuperarlo en la práctica. Respecto a la cofinanciación comunitaria, se establecía como límite máximo el gasto total subvencionable, descontado el IVA.

---

<sup>1729</sup> Las respuestas procedentes de instancias comunitarias se han canalizado mediante los servicios de la Comisión, bien a través de decisiones específicas o por medio de sus Direcciones Generales, en particular la Dirección General de Política Regional, o por instancias estatales, como la Dirección General de Fondos Comunitarios y Financiación Territorial y las Subdirecciones Generales de Fondos FEDER o la Unidad Administradora del Fondo Social Europeo (UAFSE). También a nivel autonómico por los servicios de las Consejerías responsables del desarrollo del proyecto de que se trate.

## 1.2 Criterios de elegibilidad respecto a los Fondos de Cohesión.

Respecto a los Fondos de Cohesión, el Reglamento (CE) n<sup>o</sup> 1265/1999 del Consejo de 21 de junio de 1999, introdujo un apartado en el art. D.7 de su Anexo, ordenando a la Comisión establecer disposiciones comunes en materia de subvencionabilidad de los gastos, fruto de lo cual se dictó el Reglamento n<sup>o</sup> 16/2003, de la Comisión, de 6 de enero de 2003. El Capítulo 3 del mismo se dedicaba al IVA y demás impuestos y gravámenes, incluyendo su art. 11 que el IVA no será un gasto subvencionable, a menos que sea soportado real y definitivamente por el organismo responsable de la ejecución del proyecto; mientras que el IVA recuperable por cualquier medio no se considerará subvencionable, incluso si dichos organismos no llegan a recuperarlo. Al igual que se recogía respecto a la financiación con Fondos Estructurales, tampoco la cofinanciación comunitaria puede ser superior a los gastos subvencionables totales, descontado el IVA.

## 2. Perspectivas financieras periodo 2007-2013.

Vienen marcadas por la aprobación del Reglamento (CE) 1083/2006 del Consejo, de 11 de julio de 2006, por el que se establecen las disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo y al Fondo de Cohesión y se deroga el Reglamento (CE) n<sup>o</sup> 1260/1999. En dicho Reglamento se va a recoger que, de acuerdo con el principio de subsidiariedad y respetando la normativa de desarrollo de los diferentes fondos, deben establecerse las disposiciones nacionales sobre subvencionalidad del gasto; además, se recogen en el art. 56 del mencionado Reglamento, las disposiciones generales sobre subvencionalidad del gasto.

En nuestro país, en relación al Fondo Social Europeo, se ha dictado la Orden 2965/2008, de 14 de octubre, del Ministerio de Trabajo e Inmigración, por el que se determinan los gastos subvencionables para el periodo 2007-2013, precisamente en cuyo art. 2.4 se establece que no serán subvencionables los impuestos indirectos cuando sean susceptibles de recuperación o compensación.

### b) Financiación del IVA en nuestro ordenamiento jurídico.

El art. 19.3 de la Ley General de Subvenciones establece un límite respecto a la cuantía de las subvenciones concedidas, ya que *«el importe de las subvenciones en ningún caso podrá ser de tal cuantía que, aisladamente o en concurrencia con otras subvenciones, ayudas, ingresos o recursos, supere el coste de la actividad subvencionada»*. Dicho límite también se recogía en la normativa anterior, de forma que el art. 81.8 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria<sup>1730</sup> estableció, en su segundo párrafo, que: *«El importe*

<sup>1730</sup> Artículo derogado por la letra a) del número 2 de la Disposición Derogatoria Única de la Ley

*de las subvenciones reguladas en la presente sección, en ningún caso podrá ser de tal cuantía que aisladamente, o en concurrencia con subvenciones o ayudas de otras Administraciones públicas, o de otros Entes públicos o privados, nacionales o internacionales, supere el coste de la actividad a desarrollar por el beneficiario».* La razón de este límite se encuentra en que, si se permitiera que la cuantía no guardara proporción con la actividad subvencionada, no podría encontrarse justificación al gasto público, que se determina en función de una concreta necesidad pública.

Por otro lado, siendo una disposición gratuita de fondos públicos, la concesión de una subvención no puede producir un enriquecimiento sin justa causa al beneficiario; en este sentido, existe obligación de reintegrar la parte de la subvención que no ha sido utilizada.

Centrándonos en el tema del IVA, la Intervención General de la Administración del Estado, en su Informe de fecha 23 de julio de 1999<sup>1731</sup>, vino a recoger que, en los casos en que según la normativa del impuesto el importe del IVA sea recuperable, reembolsado o compensado por el medio que sea, no puede considerarse incluido en el coste de la actividad y, por lo tanto, no puede ser subvencionado. Por el contrario, dicho importe constituirá gasto incluido dentro del coste de la actividad a subvencionar, si los beneficiarios finales lo sufragan efectiva y definitivamente. En la práctica, esto va a suponer para las Entidades locales un control adicional sobre las subvenciones que entregan, y que les llevará a comprobar si el destino de las distintas entregas dinerarias que realizan se destinan a actividades empresariales o profesionales con derecho a deducción por el sujeto pasivo, para no subvencionar la cuota de IVA correspondiente.

### **C) INCLUSIÓN DEL IVA EN LAS OFERTAS DIRIGIDAS A ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.**

#### ***1.- Obligación de repercusión del impuesto cuando el destinatario es un ente público.***

El principio general de que las Entidades locales vienen obligadas a soportar las cuotas del IVA que les repercutan los proveedores de bienes o servicios (o incluso otros entes públicos), presenta una peculiaridad en el régimen de la contratación pública, al establecerse una serie de normas especiales que, en alguna medida, privilegian la posición de los entes públicos cuando hacemos referencia a la repercusión del IVA en las operaciones efectuadas a favor de los mismos. Ahora bien, debemos de tener en cuenta

---

38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones.

<sup>1731</sup> Boletín Informativo de la IGAE, nº 46. 1999.

que, estas prerrogativas de las que, en virtud de la normativa legal, gozan las Administraciones públicas, van a quedar circunscritas al ámbito de la contratación administrativa; sin que, en principio, se puedan extender a las actividades que los referidos entes realizan en el tráfico civil<sup>1732</sup>, aunque esta afirmación quedará matizada por lo que veremos a lo largo de este epígrafe.

## **2.- Obligación de repercusión del impuesto en la Ley 30/1985 y en la Ley 37/1992.**

En nuestra legislación interna, se han venido recogiendo una serie de normas especiales para el ámbito de la contratación pública, que supone que los empresarios que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA y no exentas, cuyos destinatarios sean entes públicos, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, se entenderá *siempre* -la utilización de este adverbio apunta la naturaleza de una presunción *iure et de iure*<sup>1733</sup>- que han incluido la cuota del IVA que corresponda. En la Ley 30/1985 esta obligación no se recogía en el art. 16, cuando se hacía referencia a la repercusión del impuesto, aunque sí en el art. 25 del Reglamento que desarrollaba la misma.

En la actualidad, la normativa aplicable a este respecto, se encuentra en los arts. 88 de la Ley 37/1992, art. 25 del actual Reglamento del impuesto<sup>1734</sup> y los arts. 75 y 129 de la LCSP<sup>1735</sup>, estableciéndose además la obligación de la

<sup>1732</sup> El Tribunal Supremo, en su St. de 31 de enero de 2002, -al resolver un recurso interpuesto sobre una permuta de bienes- declara que, estas normas especiales, no resultan de aplicación a cualquier contrato en que intervenga la Administración, sino que su aplicación se enmarca en licitaciones públicas, mediante subastas y concursos. En dicha Sentencia se indica que «*sostener lo contrario, conduciría al resultado de convertir en administrativos, ... todos los contratos en que intervinieran las Administraciones públicas, lo que ni es propósito del art. 25 del Reglamento del IVA, ni podría hacerlo un precepto de ese rango*». Y además añade que se «*impone la inclusión del IVA en las ofertas para dar certeza a los precios, cuyos importes totales han de estar en consonancia con las previsiones presupuestarias: lo que no puede extenderse a las actividades de esos entes públicos en el tráfico civil, regido por la autonomía de la voluntad y el sometimiento de los contratantes a lo acordado, para los que tiene fuerza de Ley, conforme a los artículos 1255 y 1091 del Código Civil respectivamente*».

<sup>1733</sup> En este sentido, la St. TS de 24 de abril de 2001 recoge que estamos ante una presunción *iuris tantum* que por su rotunda dicción, casi puede ser interpretada como una presunción *iure et de iure*.

<sup>1734</sup> Dicha prevención legal se regulaba en su apartado 1 de la redacción original, que tras la modificación introducida por el Real Decreto 1811/1994, de 2 de septiembre, pasó a ser apartado único de dicho artículo.

<sup>1735</sup> Se va a recoger en los siguientes términos:

Art. 88.1 de la Ley 37/1992: «*Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos*.

*En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el*

consignación separada del tipo impositivo en facturas cuyo destinatario sea un ente público<sup>1736</sup>. Con ello se pretende dar certeza a los precios de los contratos de las Administraciones públicas, cuyos importes totales han de estar en consonancia con las previsiones presupuestarias.

Frente a esta norma especial, la norma general que establece la Ley del IVA es precisamente la contraria: cuando en una factura que documente una operación sujeta y no exenta de IVA no se haya repercutido expresamente la cuota del impuesto que corresponde, se entenderá que la contraprestación no incluye dicha cuota<sup>1737</sup>.

Desde el punto de vista económico, la norma especial aplicable a los entes públicos<sup>1738</sup> puede justificarse, si tenemos en consideración que, cuando dichos entes actúan estrictamente como Administración pública, no tienen derecho a deducir el IVA soportado; por lo que, ante una propuesta económica de un empresario, el coste es el precio total IVA incluido. Por ello, desde el punto de vista de la entidad pública, en principio, carece de importancia que el IVA esté desglosado o no en la propuesta.

Desde el punto de vista jurídico, esta norma especial, si bien supone un

---

*Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido».*

- Art. 25 del R.D. 1624/1992: *«En relación con lo dispuesto en el art. 88, apartado uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del Impuesto».*

- Art. 75.2 de la LCSP recoge, respecto al precio que *«en todo caso se indicará, como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba soportar la Administración».* En el mismo sentido el art. 129.5 respecto a las proposiciones de los interesados recoge que *«En la proposición deberá indicarse, como partida independiente, el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que deba ser repercutido».* Con anterioridad, el art. 77 del TRLCAP recogía: *«Siempre que en el texto de esta Ley se haga alusión al importe o cuantía de los contratos, se entenderá que en los mismos está incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo indicación expresa en contrario.»*

<sup>1736</sup> La obligación de consignar separadamente el tipo impositivo se recoge en el art. 6 letra g) del Reglamento de facturación.

<sup>1737</sup> A este respecto hay que tener en cuenta que el art. 78.Cuatro de la Ley 37/1992 recoge que *«cuando las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas. Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior:*

*1º. Los casos en que la repercusión expresa del impuesto no fuese obligatoria (excepción cuando estamos ante Administraciones públicas).*

*2º. Los supuestos a que se refiere el apartado dos, número 5º de este artículo».* (Las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la prestación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al impuesto).

<sup>1738</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "Hacia una gestión más eficaz de los impuestos indirectos de las entidades locales. Tratamiento de las subvenciones recibidas"; *Revista de Estudios Locales*, nº 62. 2003.

cierto privilegio para los entes públicos, responde a las peculiaridades del régimen de la contratación administrativa, que otorga a la Administración pública ciertas primacías y garantías adicionales. Ello no debe suponer un reconocimiento a ultranza de la condición de *potentior* persona de la Administración, en detrimento de los derechos de los administrados, sino más bien, la manifestación de que los intereses públicos que persigue la Administración, deben ser objeto de especial protección frente a intereses particulares.

Y este conjunto de normas, no sólo se aplican cuando un ente local se relaciona con sujetos jurídico-privados, sino que su incidencia se extiende a las relaciones entre organismos públicos, de forma que se entenderá incluido el IVA cuando se pacten contraprestaciones entre aquellos por la realización de actividades sujetas al impuesto<sup>1739</sup>.

La prevención legal de considerar el IVA incluido en el precio de los contratos cuando los destinatarios de las prestaciones sean las Administraciones públicas, ha sido un criterio reiterado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>1740</sup>. En concreto, en su Sentencia de 7 de octubre de 2003, se planteó la cuestión de si debía entenderse incluido el IVA en la contraprestación que recibía el concesionario de una explotación de aparcamientos, el cual pretendía adicionar el IVA sobre el precio pactado; concluyendo el Tribunal la no procedencia, en base a la normativa expuesta y a los criterios fijados en anteriores sentencias, sin que suponga una contravención del art. 112 del Real Decreto Legislativo 781/1986, en el que se dispone que los contratos tendrán siempre un precio cierto. Además, el Tribunal Supremo entiende que, no es obstáculo para considerar que los contratos tengan un precio cierto, el hecho de que el importe del IVA pueda variar a voluntad del Estado, pues en todo caso, los eventuales incrementos del IVA se proyectarán sobre el precio fijado en el contrato y no se descontarán del mismo, pudiéndose ejercitar las acciones pertinentes en defensa del equilibrio contractual.

Además, cuando hacemos referencia a que los destinatarios sean entes públicos, se incluyen también aquellos supuestos en que los destinatarios finales de la prestación de los servicios sean los particulares, y el titular del servicio sea un ente público, aunque la gestión del mismo sea mediante una de las modalidades de gestión indirecta<sup>1741</sup>.

---

<sup>1739</sup> Como ocurre con un convenio celebrado entre una Comarca y diversos Ayuntamientos para la prestación del servicio de distribución de aguas, donde la Dirección General de Tributos considera - Consulta de 11 de febrero de 2004 (Nº 0264-04)- que, en la cuota mensual establecida, se considera incluido el IVA.

<sup>1740</sup> En este sentido las Sts. TS de 2 de marzo de 1998, 30 de septiembre y 9 de diciembre de 1999, 5 de julio de 2000, 24 y 30 de abril de 2001 y 10 de julio y 23 de octubre de 2001.

<sup>1741</sup> El argumento de que los destinatarios eran los particulares y no los entes públicos en un contrato de

Ahora bien, puede ocurrir que la regla de consideración del IVA incluido puede también perjudicar a la Administración. Así se recoge en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2001, cuando se pronunció sobre si las cantidades a invertir derivadas de un contrato de servicios de abastecimiento y saneamiento de aguas, incluían o no el IVA. El Tribunal Supremo<sup>1742</sup> entiende que, en aplicación del art. 88 de la Ley 37/1992 y en aras a mantener el equilibrio económico del contrato, debe considerarse incluido el importe correspondiente al IVA en las cantidades que se contenían en el Plan de Inversiones, lo que en la práctica va a suponer que la cuantía de la inversión comprometida por la empresa va a ser menor, al considerarse el IVA incluido.

Por último, en cuanto a la viabilidad de la inclusión de cláusulas en los contratos que recojan pactos relativos al mecanismo y pago del IVA, hay que recordar que, el actual art. 88 de la Ley 37/1992, recoge la obligación de los sujetos pasivos de repercutir la cuota del impuesto, *«cualesquiera que fuesen las estipulaciones existentes entre ellos»*, por lo que no tendría ninguna operatividad establecer pactos de este tipo. En todo caso, la Ley General Tributaria es tajante al respecto, desde el momento en que, en su art. 17.2 establece que *«los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas»*.

### **3.- Aplicación en los contratos efectuados por Entidades locales con sociedades mercantiles dependientes.**

El principio de que las ofertas dirigidas a la Administración pública siempre incluyen el IVA, no va a resultar de aplicación a las percepciones económicas recibidas por las sociedades mercantiles dependientes de las Entidades locales, ya que estos importes no se fijan en atención a una previa formulación de propuestas económicas, sino en base a reglas ajenas a las de mercado, en un ámbito de relaciones contractuales ajenas a procedimientos de licitaciones públicas como subastas o concursos, en cuyo caso podría considerarse que en las cantidades abonadas no se incluye el impuesto correspondiente<sup>1743</sup>.

---

concesión de aparcamientos municipales, fue el que se alegaba por el concesionario para entender que el IVA no estaba incluido en el precio, cuestión que fue resuelta a través de la St. TS de 23 de octubre de 2001, que si bien entendía que el mandato legal no era aplicable al caso que se juzgaba, el considerar que los destinatarios no eran los entes públicos, no significaba *ope legis* entender excluido el IVA del precio, sino que sería una cuestión diferida a la intención de las partes plasmada en el contrato.

<sup>1742</sup> En similares términos las Sts. de 9 de diciembre de 1999, 5 de julio de 2000 y 25 de junio de 2002 del mencionado órgano jurisdiccional.

<sup>1743</sup> En este sentido la St. de la AN de 7 de julio de 2004, respecto a la prestación del servicio de reparación de calles y lugares públicos por una empresa dependiente del Ayuntamiento de Marbella.

#### **4.- Incidencia de la nueva Ley de Contratos del Sector Público.**

La Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, presenta una novedad respecto a la anterior legislación de contratos, en el sentido de incidir en que determinados conceptos no se computa el IVA<sup>1744</sup>. Esta Ley, que resulta de la transposición a nuestro Derecho interno de la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios, entre otros aspectos, parte de considerar, al fijar los umbrales de los contratos, que no se entiende incluido el IVA (arts. 7 y 9).

Respecto a la no inclusión del IVA en el importe de la garantía provisional, ha sido objeto de la Circular nº 4/2008 de la Abogacía del Estado. Los argumentos utilizados, acertados a nuestro parecer, parten de que no existe en la actual Ley de Contratos ningún precepto similar al art. 77 del TRLCAP, en cuanto a la consideración de que, a falta de prevención expresa, cuando se hace alusión al IVA, de que este se considere incluido<sup>1745</sup>. Y más concluyente resulta el argumento de que, dado que en el cálculo de las fianzas definitivas se recoge expresamente que no se tiene en cuenta el IVA (en el art. 83.1 del LCSP), la aplicación de los criterios sistemático, lógico y teleológico o finalista debe suponer que tampoco se aplica a las garantías provisionales, y no sería lógico exigir requisitos más rígidos a las garantías provisionales que a las definitivas.

---

<sup>1744</sup> Las referencias se encuentran en los siguientes artículos:

- Art. 75.2, relativo al precio, donde se establece la obligación de indicar como partida independiente el IVA que deba soportar la Administración.
- Art. 129.5: establece que en las proposiciones de los interesados deberá indicarse, como partida independiente, el IVA que deba ser repercutido.
- En cuanto al importe estimado de los contratos, recogido en el art. 76 de la Ley de Contratos, se establece sin incluir el IVA, concretando el nº 8 del referido artículo que tampoco se tendrá en cuenta respecto al conjunto de contratos contemplado en los acuerdos marco y para los sistemas dinámicos de adquisición.
- En relación a la garantía definitiva, que el art. 83 fija con carácter general en un 5 por ciento del importe de adjudicación, en su fijación se excluirá el IVA.
- Entre las causas que se pueden alegar para la resolución del contrato de obras, como son las modificaciones que supongan un 20 por ciento, se excluye para el cómputo el IVA (art. 220 letra e) así como en la alteración del contrato por sustituir unidades que afecten al 30 por ciento del precio primitivo del contrato (art. 221), en similares términos para el contrato de suministro en el art. 275, para el contrato de servicios (art. 284).

<sup>1745</sup> Es más, la mención que también se recoge en el art. 77 del TRLCAP en relación a que las referencias realizadas al IVA debían entenderse realizadas al Impuesto General Indirecto Canario o al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la importación, sí se ha recogido en la Disposición Adicional Decimosexta de la LCSP, pero no la presunción de que se incluye el IVA.



Pero donde mayor problema de interpretación se está planteando, es respecto a los contratos menores, que son aquellos en los que, por no exceder los importes recogidos en el art. 122.3 de la Ley, se admite un procedimiento mucho más flexible de contratación. Ahora bien, en dicho artículo se hace referencia a “importe”, y no al “valor estimado del contrato”, que es donde opera la presunción de que el IVA no se considera incluido. Y esta diferencia no es baladí, ya que el hecho de considerar o no que se incluye el impuesto, origina diversos tipos de procedimientos de contratación (menor o negociado), y las diferentes exigencias que se derivan de aplicar uno u otro procedimiento. A este respecto, existen diferentes interpretaciones, que se inclinan por considerar que en dicho importe no debe entenderse incluido el IVA, en base a que en la actual Ley de Contratos no se recoge un precepto similar al art. 77 del TRLCAP, el cual establecía que cuando en la Ley no se hiciera mención expresa al impuesto, se entendería que el mismo estaba incluido, así como por las numerosas referencias que se hacen a que el IVA se considera excluido, vistas anteriormente<sup>1746</sup>.

Ahora bien, no compartimos esta opinión, en base a que se hace referencia a “importe”, no a “valor estimativo del contrato”, que sin embargo el legislador ha utilizado en otros artículos. Si bien dicha referencia podría entenderse como un defecto de técnica legislativa, por el principio de prudencia, habíamos defendido que, dentro de las cuantías máximas para celebrar contratos menores, debía considerarse incluido el IVA, hasta tanto existiera un pronunciamiento de la doctrina administrativa o jurisprudencial al respecto. Pero a este respecto hemos de tener en cuenta la Circular nº 3/2008 de la Abogacía del Estado, que considera que en dicho importe no se considera incluido el IVA. El argumento aludido hace referencia a que el importe del IVA no se tiene en cuenta para determinar si, por superar los umbrales que se recogen en la Ley de Contratos del Sector Público, un determinado contrato está sujeto a regulación armonizada, teniendo en cuenta que dichos importes se calculan de acuerdo con el art. 76 de la LCSP. La Abogacía del Estado considera que igualmente en los contratos menores es necesario determinar el valor estimado del contrato, y que la diferencia de locución entre “importe” y “valor estimado” carece de trascendencia para que en el primer caso no se aplique el art. 76 mencionado, puesto que el art. 122.3 empieza haciendo referencia “a todos los efectos de esta Ley...”. En este sentido, y dado que partimos de la aplicación de una regla general, cualquier excepción a la misma tendría que haberse establecido expresamente.

También se está planteando las consecuencias que tendría el hecho de ofertas dirigidas a Administraciones públicas en las que, pese a la exigencia del art. 75.2 de la Ley de Contratos del Sector Público que exige que se indique

---

<sup>1746</sup> A este respecto opinión formulada en la Revista *Contratación Administrativa Práctica*, nº 76. 2008.

como partida independiente el importe del IVA que debe soportar la Administración, no se haga mención expresa al mismo. A este respecto consideramos que aunque no se incluya un precepto similar al art. 77 del TRLCAP en la actual Ley de Contratos, sin embargo, siguen vigentes, sin que hayan sufrido ninguna modificación en esta materia, los arts. 88 de la Ley 37/1992 y el 25 del actual Reglamento del impuesto. Es más, la redacción del art. 75.2 de la LCSP es congruente con el art. 88 de la Ley del IVA, al exigir que se indique como partida independiente el IVA, y en virtud del art. 25 del Reglamento de desarrollo del impuesto, en los pliegos se debe seguir incluyendo que en la oferta formulada por los licitadores se debe considerar el IVA incluido. Y ello es así porque la razón de fondo que justifica dicha presunción de inclusión sigue vigente, y es, como vimos anteriormente, dar certeza a los precios de los contratos de las Administraciones públicas, cuyos importes totales han de estar en consonancia con las previsiones presupuestarias.

La Junta Consultiva de Contratación Administrativa ya ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre las distintas acepciones utilizadas en la Ley, en relación al precio, cuantía, importe y demás términos similares<sup>1747</sup>. En su informe, parte de establecer una regla general, en función de la fase de contratación en que se enmarque el artículo de la Ley de Contratos del Sector Público que deba ser interpretado. A este respecto, cuando estemos en fase de preparación o adjudicación, no se tendrá en cuenta el IVA. Por el contrario, si el precepto hace referencia a una fase posterior de la adjudicación del contrato, el precio debe entenderse como el importe íntegro que por la ejecución del contrato percibe el contratista, y por tanto, incluido el IVA.

Por último, en cuanto a la obligación de supervisión de los proyectos de obras, que el art. 109 de la LCSP establece con carácter obligatorio cuando la cuantía del contrato de obras sea igual o superior a 350.000 euros, hemos de entender, en cuanto a este importe, que es con IVA incluido, pues el IVA también es para la Administración “cuantía del contrato”, en cuanto al valor de lo que ha de pagar por el contrato<sup>1748</sup>.

### **5.- Incidencia en otras normas.**

Como apuntamos al inicio del presente apartado, este principio va a quedar circunscrito al ámbito de la contratación administrativa; ahora bien, la aplicación no se producirá únicamente cuando se celebre por la Administración alguna de las modalidades de contratación que se desarrollan en la Ley de Contratos del Sector Público, ya que el art. 112.1 del RBEL recoge que las enajenaciones de bienes patrimoniales se regirán, en cuanto a su preparación y adjudicación, por

---

<sup>1747</sup> Informe nº 43/08 de 11 de septiembre.

<sup>1748</sup> AAVV: *Contratación del Sector Público Local*; Wolters Kluwer España, S.A. 2008.

la normativa de contratación. Por tanto, en una enajenación de bienes en los que no se ha recogido mención expresa al IVA, debería entenderse con IVA incluido<sup>1749</sup>; aunque en todo caso habrá que estar a los términos en que se exprese la valoración técnica que sirve de base al expediente, pues si bien no se suele mencionar en dichas valoraciones la inclusión del IVA, si dicha valoración fue solicitada expresamente para fijar el precio de licitación, debe entenderse que en la misma se incluía el IVA, porque el precio de licitación no puede ser sin IVA. En todo caso debe considerarse, como señala el Tribunal Económico-Administrativo Central que, en la aplicación del art. 88 de la Ley 37/1992, debe atenderse a las circunstancias concurrentes en cada caso, pudiéndose incluso llegar a matizar la aplicación de este precepto<sup>1750</sup>.

En cuanto a la extensión de esta norma a otro tipo de contratos que celebre la Administración al margen de la Ley de Contratos del Sector Público, existen posiciones dispares en la doctrina administrativa. Así, la Dirección General de Tributos entiende que se incluye dentro de las ofertas presentadas en un supuesto de convenio para el pago de cuotas de urbanización derivadas del sistema de cooperación<sup>1751</sup>. Por el contrario, si se trata de transmisiones por subasta pública, la postura de la Dirección General de Tributos<sup>1752</sup> ha concluido que no existe precepto alguno en la normativa del impuesto, que autorice a considerar incluido dicho impuesto en el precio de adjudicación de la edificación; por lo tanto, el tributo deberá repercutirse al adquirente, tomando como base imponible la total contraprestación correspondiente a la entrega.

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha tenido oportunidad de manifestarse sobre este aspecto, al resolver un asunto donde el sujeto pasivo consideraba incluida la cuota del IVA en el premio de cobranza de los ingresos derivados de la actividad de bingo<sup>1753</sup>. Y defiende esta afirmación en base a que la presunción del art. 88 de la Ley del IVA, está destinada a los supuestos de contratación administrativa, y este no era el caso

---

<sup>1749</sup> A este respecto se manifiesta *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, en su número 6 del año 2005.

<sup>1750</sup> Así, en la Resolución de 11 de septiembre de 1991 recoge que «*si bien, de conformidad con el art. 25 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha de entenderse siempre que el contratista, al formular su propuesta económica ha incluido dentro de la misma el Impuesto sobre el Valor Añadido, ... el citado artículo contempla principalmente la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de los contratos públicos celebrados mediante subasta o concurso, donde pueden concurrir varios oferentes con la consiguiente adjudicación en favor de uno de ellos, pero no puede referirse a los supuestos en que lo que la Administración contrata es la prestación de un servicio por parte de un profesional, con arreglo a unas tarifas oficiales que, por la fecha de su aprobación, no incluían la incidencias de un Impuesto de aprobación posterior.*»

<sup>1751</sup> Consulta de la DGT de 29 de abril de 1998.

<sup>1752</sup> Consulta de 27 de julio de 1997.

<sup>1753</sup> Resolución de 29 de junio de 2005, que menciona las Consultas de la DGT de 24 de noviembre de 1997 y 13 de enero de 1998.

enjuiciado, en tanto que la obligación de prestar el servicio nacía de una ley y no de un contrato, y por tanto no cabía hablar de propuestas económicas.

En supuestos de una permuta celebrada por un Ayuntamiento con una sociedad urbanística de capital mayoritariamente público, se va a considerar<sup>1754</sup> que en la oferta de la sociedad urbanística se encuentra incluido, por aplicación del art. 88 de la Ley del IVA; no así en la oferta del Ayuntamiento a la sociedad urbanística, por no ser ente público y no aplicarse por tanto el art. 88 mencionado. Además el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>1755</sup> ha defendido que el IVA no debe incluirse como “costo de producción”, y a través de este, en la fijación del valor de los bienes permutados, ya que el IVA soportado por una empresa constructora no es un coste de producción, al ser deducible. Y ello es así porque al incluir el impuesto como un coste se produce una doble imposición, y se vulnera el principio general de que el IVA solo debe gravar el valor añadido en cada una de las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios.

El Tribunal Supremo ha mantenido que en los contratos privados celebrados por la Administración, no resultará de aplicación la presunción *iuris tantum* de considerar incluido en el precio pactado el IVA correspondiente<sup>1756</sup>. Se ha planteado si en las ofertas económicas se debe entender incluido el IVA o no. Sin embargo, la Dirección General de Tributos<sup>1757</sup> defiende que debe entenderse incluido el IVA en la contraprestación pactada.

En cuanto a la consideración de la aplicación de la presunción de inclusión del IVA en el justo precio, determinado en la forma prevista por la Ley de Expropiación Forzosa, en los términos que se recogen en el art. 88.Uno, párrafo 2º de la Ley 37/1992 y en el art. 25 del Reglamento<sup>1758</sup>, de acuerdo con la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo<sup>1759</sup>, el justo precio

<sup>1754</sup> Esta opinión se recoge en la Consulta resuelta por *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, en el nº 17 de 2004.

<sup>1755</sup> Resolución de 9 de junio de 2004.

<sup>1756</sup> En la Sentencia de 31 de enero de 2002 se indica que «sostener lo contrario, conduciría al resultado de convertir en administrativos, ... todos los contratos en que intervinieran las Administraciones públicas, lo que ni es propósito del art. 25 del Reglamento del IVA, ni podría hacerlo un precepto de ese rango». De esta forma se desestima la postura defendida por el Ayuntamiento de Cádiz, en un supuesto de permuta de terrenos entre el mismo y una sociedad mercantil en ejecución de un convenio urbanístico.

<sup>1757</sup> En la Consulta de 7 de abril de 1997 (Nº 0628-97) se recoge que el IVA que grava la entrega de los terrenos se halla incluido en la contraprestación, por lo que el Ayuntamiento no deberá satisfacer cantidad alguna por la repercusión del tributo, cuya cuantía debe entenderse satisfecha con la entrega de los terrenos que el Ayuntamiento efectúa a una empresa mediante permuta. En el mismo sentido la Consulta de 14 de abril de 2004.

<sup>1758</sup> En los artículos citados se va a considerar que cuando los destinatarios sean entes públicos, en las propuestas económicas que se les formulen, se entiende incluido dentro de las mismas el IVA.

<sup>1759</sup> El cual, en sus Sentencias de 23 de diciembre de 1959, 18 de diciembre de 1973 y 29 de noviembre de

representa el valor económico del bien expropiado, por lo que si del citado justo precio hubiera que deducir la cuota del impuesto, la diferencia no representaría ya el equivalente económico del bien.

Igualmente la Dirección General de Tributos entiende<sup>1760</sup>, recogiendo la doctrina sentada por el Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>1761</sup>, que la inclusión en la oferta no sería aplicable, cuando en un supuesto no existe una oferta por parte del "transmitente", que se ve obligado a entregar la cosa y a percibir un precio cuya determinación se rige por reglas especiales ajenas a las del mercado.

Como defensa de esta postura se argumenta que, dado que el justo precio es el equivalente económico del derecho objeto de la expropiación, la indemnización se satisface por la pérdida del bien expropiado, en la que no puede entenderse incluido el impuesto porque, de lo contrario, la cantidad percibida sería inferior ha dicho equivalente económico del derecho expropiado.

Ahora bien, la Audiencia Nacional<sup>1762</sup> ha considerado que cuando el justo precio se fije de común acuerdo con la Administración, en el precio fijado se considera incluido el IVA.

---

1974, entre otras, ha señalado que con la indemnización expropiatoria se trata de lograr el equivalente económico ante la privación del bien o derecho expropiado, de forma que *«sin enriquecimiento para el expropiado, la expropiación no produzca, sin embargo, una injustificada mengua en su patrimonio»*, ya que la expropiación no puede utilizarse para privar de su propiedad a una persona *«sin concederle en compensación el abono del valor real y efectivo de los bienes»*.

<sup>1760</sup> Resoluciones de la DGT de 6 de noviembre de 1998 (Nº 1743-98), 29 de enero de 1999 (Nº 0111-99), 20 de septiembre de 2001 y 31 de enero de 2003 (Nº 0134-03).

<sup>1761</sup> Este Tribunal entiende que el art. 88 de la Ley 37/1992 debe interpretarse atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso, señalando en la Resolución de 11 de septiembre de 1991 que *«si bien, de conformidad con el art. 25 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, ha de entenderse siempre que el contratista, al formular su propuesta económica ha incluido dentro de la misma el Impuesto sobre el Valor Añadido... el citado artículo contempla principalmente la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de los contratos públicos celebrados mediante subasta o concurso, donde pueden concurrir varios oferentes con la consiguiente adjudicación en favor de uno de ellos, pero no puede referirse a los supuestos en que lo que la Administración contrata es la prestación de un servicio por parte de un profesional, con arreglo a unas tarifas oficiales que, por la fecha de su aprobación, no incluían la incidencias de un Impuesto de aprobación posterior.»*

<sup>1762</sup> Sentencia de 14 de enero de 2004.

## **D) VALORACIÓN DE LAS OFERTAS DIRIGIDAS A ADMINISTRACIONES PÚBLICAS DE BIENES O SERVICIOS SUMINISTRADOS DESDE EL EXTRANJERO.**

En el marco del proceso de globalización al que estamos asistiendo, nos estamos encontrando en algunas ocasiones con ofertas que en el marco de los procedimientos de licitación de las Administraciones públicas, se reciben ofertas desde el extranjero. Al objeto de aclarar diversas cuestiones relativas a las operaciones cuyas ofertas son recibidas por empresarios residentes en otros países y unificar criterios, la Dirección General de Tributos procedió a dictar la Resolución 6/1997, de 10 de julio, sobre aplicación del IVA en los contratos del Estado y otras Administraciones públicas relativos a bienes o servicios suministrados desde el extranjero. Así, en la valoración del precio en el procedimiento de adjudicación, al objeto de determinar la oferta más ventajosa, deberá tenerse en consideración que no todas son homogéneas en términos fiscales. Las ofertas realizadas desde otros Estados miembros o desde países o territorios terceros, aparentemente más baratas por formularse en ocasiones sin incluir el IVA, pueden inducir a error a los entes públicos contratantes, desconocedores en ocasiones de la obligación que les incumbe legalmente como destinatarios de los bienes o servicios, de satisfacer el impuesto correspondiente a dichas operaciones y, por tanto, la necesidad de sumar su importe a la oferta realizada.

### ***1.- Adquisiciones de bienes.***

La mencionada Resolución parte como regla general, en su Instrucción Primera, de considerar que en la adjudicación de contratos para la adquisición de bienes celebrados por cualquier ente público, se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA, según lo previsto con carácter general, en el art. 88 de la Ley 37/1992. Ahora bien, si los bienes son enviados desde otro Estado miembro de la Unión Europea (Instrucción Segunda) no se va a considerar incluido el impuesto. En este supuesto, al tributar la operación en destino (bien por haber optado a ello o por venir impuesto así), además de comunicar al proveedor el NIF, el ente público deberá declarar la correspondiente adquisición intracomunitaria de bienes e ingresar la cuota devengada.

Cuando la tributación se haga en origen, el ente público deberá soportar la repercusión del impuesto vigente en dicho Estado miembro según las reglas aplicables en el mismo, que podrán o no establecer que el impuesto esté incluido en la oferta formulada en ese Estado miembro (Instrucción Tercera de la Resolución). A estos efectos hay que diferenciar dos situaciones:

- Cuando la prestación se entienda efectuada en el territorio de aplicación del impuesto será aplicable la normativa española, en cuanto al sujeto pasivo y repercusión del impuesto, pero si la operación se entendiera realizada en otro territorio, sería aplicable su propia normativa. Ahora bien, si la oferta se realiza por un empresario o profesional sin establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto, y dado que el art. 84.Uno.2 establece que serán sujetos pasivos los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, (letra a) cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto<sup>1763</sup> (salvo en determinados supuestos), a cargo de la Administración quedarán las obligaciones de declaración o ingreso y de carácter formal establecidas en el art. 164 de la Ley 37/1992; por lo que en este caso, la Dirección General de Tributos considera que no procederá satisfacer el importe total del precio contratado, sino que de dicho importe, con todas las modificaciones contractuales que le afecten, se desglosará el IVA, cuya declaración e ingreso, como ya se ha indicado, no corresponde al que realizó la operación sujeta sino a su destinatario, en este caso un ente público que afectó dichos bienes o servicios al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.
  
- Cuando se trate de adquisiciones intracomunitarias de bienes, importaciones o cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios se consideren realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto, estas operaciones no quedan sujetas al IVA ni se rigen por la normativa española, sino por la vigente en el territorio donde sí estén sujetas y hayan de entenderse realizadas. En estos cuatro casos, se entenderá que los empresarios o profesionales, al formular sus propuestas económicas, no han incluido el IVA. Cuando estas operaciones den lugar a importaciones o adquisiciones intracomunitarias de bienes, el ente público contratante deberá presentar la correspondiente declaración-liquidación y cumplir el resto de obligaciones impuestas por la Ley para los sujetos pasivos de este tributo. En los casos de operaciones no sujetas por entenderse realizadas en otros territorios, antes de aceptar la oferta, el ente público deberá conocer las condiciones fiscales

---

<sup>1763</sup> A estos efectos, en el número Dos se recoge: «se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al Impuesto desde dicho establecimiento». Los criterios que definen la existencia de un establecimiento permanente se definen en el apartado Cinco del art. 69 de la Ley del impuesto.

del país o territorio de origen, para poder considerarlas antes de aceptar la proposición económica<sup>1764</sup>.

## **2.- Prestaciones de servicios.**

De acuerdo con la Instrucción Octava de la Resolución 6/1997, de 10 de julio, de la Dirección General de Tributos en relación con las prestaciones de servicios cuyos destinatarios sean entes públicos, debe entenderse aplicable la regla de inclusión del impuesto en la oferta realizada, contenida en el citado art. 88 de la Ley, cuando los servicios se entiendan prestados en el ámbito espacial del impuesto y se efectúen por empresarios o profesionales, establecidos o no en el territorio de aplicación del impuesto, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

En dichas operaciones, por consiguiente, los entes públicos deberán considerar, en primer lugar, la aplicación de la regla de localización correspondiente a la prestación de servicios contratada, entre las contenidas en los arts. 69 a 74 de la Ley. Sólo cuando la prestación se entienda efectuada en el territorio de aplicación del impuesto, será aplicable la normativa española, en especial en cuanto al sujeto pasivo y repercusión del impuesto; pero si la operación se entendiera realizada en otro territorio, sería aplicable su propia normativa, que puede no contener las mismas reglas en esta materia.

## **F) VALORACIÓN DE LAS OFERTAS CUANDO CONCURREN LICITADORES EXENTOS DEL IVA.**

En el ámbito de la contratación administrativa se han plantado problemas en los procedimientos de licitación respecto a ofertas presentadas por sujetos a los que les resulta de aplicación alguna de las exenciones reguladas en la Ley 37/1992, y que por tanto, no incluyen el importe del IVA en sus ofertas. En la actualidad, de acuerdo con la Ley de Contratos del Sector Público, esto no debe presentar problemas, puesto que las comparaciones se harán en base al valor estimado del contrato, y que como hemos visto, no incluye el IVA. Ahora bien, en todo caso la Administración debe exigir que, en el caso de que una entidad exenta resultara adjudicataria, aporte la documentación que acredite tal condición, ya que el IVA, en todo caso forma parte del precio que se ha de abonar al adjudicatario. Hay que partir del hecho de que, si bien las exenciones del impuesto son en general de carácter objetivo (en función de que vienen determinadas por el negocio jurídico de que se trate), la Ley 37/1992 recoge una serie de exenciones que se aplicarán según que los sujetos que las realicen reúnan una serie de requisitos o reúnan otras específicas características<sup>1765</sup>.

<sup>1764</sup> Consulta de la DGT de 16 de noviembre de 1998 (Nº 1778-98).

<sup>1765</sup> A diferencia de la aplicación de los tipos reducidos que sí tienen un carácter exclusivamente objetivo.



En estos casos, la doctrina administrativa<sup>1766</sup> ha recogido que, al ser el IVA un impuesto que se configura esencialmente dirigido a las actividades con independencia de los sujetos que las realizan, si la actividad que pretende licitar la Administración no está recogida entre las actividades exentas del impuesto, el presupuesto del contrato deberá incluir el IVA correspondiente, que será abonado a cualquiera que fuere el adjudicatario, el cual vendrá obligado a presentar su oferta con el IVA incluido, y a su declaración y abono ante la Hacienda pública. Esto va a significar que, con carácter general, el órgano de contratación siempre incluirá el IVA en el presupuesto base de los contratos cuando su objeto sea subsumible en el hecho imponible de la Ley del impuesto, y lo pagará una vez realizadas las actividades en cuya razón se devenga, sin atender a las circunstancias subjetivas de los adjudicatarios acerca de si están o no exentos como personas físicas o jurídicas, ya que en todo caso, habrán de declararlo e ingresarlo en la Hacienda pública. Y siguiendo esta misma argumentación, el órgano de contratación únicamente dejará de incluir el IVA en el presupuesto, y consiguientemente no se exigirá que los licitadores lo incluyan en sus propuestas, cuando la actividad que se contrate esté exenta del impuesto. Por tanto, carece de significación alguna, la naturaleza de los adjudicatarios con respecto a su cualidad de sujetos pasivos tributarios.

Ahora bien, frente a esta afirmación, otros órganos consultivos<sup>1767</sup> han venido a valorar la posibilidad de que, en un procedimiento de licitación, concurren licitadores exentos de IVA y a la vez licitadores no exentos. Para solucionar esta cuestión, se tiene que tener presente el principio de igualdad de trato entre los candidatos, rector de la contratación pública y que está recogido en el art. 1 de la LCSP, así como la necesidad de que los criterios de adjudicación de los contratos estén directamente vinculados al objeto del contrato, prevista en el art. 134 del mismo texto legal. Igualmente, el art. 2 de la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 31 de marzo de 2004, proclama los principios de igualdad y no discriminación en el tratamiento de los licitadores en los procedimientos de adjudicación.

Por tanto, hay que partir de la premisa necesaria en todo procedimiento de adjudicación, de que los valores en función de los cuales se adjudique el contrato, sean aplicables en condiciones de igualdad sobre ofertas que sean comparables y, por tanto, constituidas por elementos homogéneos. En un primer momento, el órgano de contratación tendrá que comprobar si, en un

---

<sup>1766</sup> Informe 1/03, de 28 de febrero de 2003, de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Illes Balears, aunque su fundamentación la da con carácter general por entender que la cuestión planteada excede del ámbito competencia de la Junta.

<sup>1767</sup> Informe 1/2005, de 5 de mayo de la Comisión Permanente de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalidad de Cataluña.

determinado contrato, se puede producir la aplicación de alguna de las exenciones que recoge el art. 20 de la Ley. Una vez determinado el supuesto, en los pliegos de cláusulas administrativas se tiene que recoger la mención de que las empresas detallen por separado, el importe correspondiente al IVA, y que las empresas exentas lo hagan constar expresamente. Una vez presentadas las ofertas, el órgano de contratación comparará el elemento “precio de las ofertas”, teniendo en cuenta exclusivamente el precio neto de cada una, y se habrá de entender que el presupuesto base sin IVA es, a todos los efectos, el presupuesto máximo de puja para las ofertas presentadas<sup>1768</sup>.

## II. TIPO DE GRAVAMEN.

### A) REGULACIÓN COMUNITARIA.

La Directiva 2006/112/CE, en su art. 96 recoge que los Estados miembros aplicarán un tipo normal de IVA, fijado para cada Estado miembro en un porcentaje de la base imponible que será el mismo, tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios. El tipo normal, desde el 1 de enero de 2006 hasta el 31 de diciembre de 2010, no podrá ser inferior al 15 por ciento, momento a partir del cual el Consejo determinará el tipo impositivo normal, lo que se recoge en el art. 97 de la mencionada Directiva, artículo modificado por la Directiva 2005/92/CE de 12 de diciembre de 2005, que limitaba la aplicación del tipo normal hasta el 31 de diciembre del año 2005.

Además, el art. 98 faculta a los Estados miembros para que apliquen uno o dos tipos reducidos, los cuales únicamente se aplicarán a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías que se mencionan en el Anexo III de la citada Directiva. Ahora bien, según el art. 99, los tipos reducidos no podrán ser inferiores al 5 por ciento, aunque existen países, entre ellos España, que vienen aplicando tipos inferiores, en virtud de que el art. 28.2.c) de la Sexta Directiva IVA, permitió aplicar un tipo inferior a los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 se vieron obligados a aumentar en más del 2 por ciento su tipo normal<sup>1769</sup>.

En todo caso, hay que tener en cuenta que España es uno de los países de la Unión Europea con el tipo impositivo general del IVA más bajo<sup>1770</sup> (16 %), junto con Chipre (15 %), Luxemburgo (15%) y Alemania (16%), mientras que

---

<sup>1768</sup> En este sentido se manifiesta el Informe de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa 07/08 de 29 de septiembre de 2008.

<sup>1769</sup> Actualmente el art. 114 de la Directiva 2006/112/CE establece dicha facultad respecto a los Estados miembros que se hayan visto obligados a aumentar el tipo normal a partir del 1 de enero de 1993.

<sup>1770</sup> Noticia de prensa titulada “El tipo general de IVA español es de los más bajos”, aparecida en La Gaceta de los Negocios el 7 de diciembre de 2004, recogida en *Gaceta Fiscal*, nº 238. 2005 (pág. 97).

los ciudadanos de Suecia (25%), Hungría (25%) y Dinamarca (25%) son los que soportan un tipo general de gravamen mayor. Por tanto, falta una clara armonización de las legislaciones nacionales en materia de IVA. La doctrina ha señalado<sup>1771</sup> que “la falta de armonización de la legislación comunitaria en materia de IVA supone en la actualidad numerosos sobrecostes para las empresas, pérdidas de recaudación para las administraciones afectadas, un aumento del fraude en el impuesto y un freno al desarrollo del Mercado Único Europeo”. Asimismo declaraba que es complicado llegar a una armonización del tipo impositivo en el IVA, ya que existe una diferencia de diez puntos porcentuales entre un Estado y otro de la Unión Europea. Los expertos creen que el 20 por ciento sería el tipo impositivo ideal que podrían soportar los Estados miembros.

## **B) REGULACIÓN EN LA LEY 37/1992.**

El art. 90 de la Ley 37/1992 recoge la aplicación del tipo general, que en la actualidad es del 16 por ciento, mientras que en el art. 91 se recogen los tipos reducidos, en el número Uno del 7 por ciento y en el número Dos del 4 por ciento. La Dirección General de Tributos ha recogido en varias ocasiones que la actual normativa reguladora del IVA no contempla la aplicación del tipo cero a operación alguna<sup>1772</sup>.

Respecto a las Entidades locales, no se establece ninguna distinción sobre la aplicación de estos tipos de gravamen, pero procederemos al estudio de aquellos en los que se plantea un mayor número de problemas, bien por corresponder a entregas de bienes o prestaciones de servicios prestados por los entes locales, o porque los mismos resultan perceptores de los mismos.

Antes de entrar en el estudio específico del tipo de gravamen, lo fundamental, para determinar el tipo aplicable a las operaciones, es atender a la naturaleza jurídica de las operaciones, con independencia de la forma y denominación que les hubieran otorgado las partes contratantes<sup>1773</sup>. Y en este sentido, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha recogido que, aunque no se contenga una definición de las distintas actividades, deben interpretarse según el sentido usual de sus términos<sup>1774</sup>.

---

<sup>1771</sup> P. SALINAS mencionada en la noticia de prensa “El tipo general de IVA español es de los más bajos”; *Gaceta Fiscal*, nº 238. 2005 (pág. 98).

<sup>1772</sup> Consulta de la DGT de 7 de julio de 2003 (Nº 0928-03). Y esta precisión ha sido necesaria realizarla puesto que bajo la aplicación de la Ley 30/1985, la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1987, tal y como vimos en la aplicación de las exenciones a las actividades relacionadas con la práctica del deporte, sí estableció un tipo impositivo cero.

<sup>1773</sup> Resolución no vinculante de la DGT de 8 de junio de 1995.

<sup>1774</sup> Así se recoge en la St. de 18 de enero de 2001, Asunto C-83/1999, en la que se condena a España por

En todo caso, hay que tener en cuenta, además, que cuando en la prestación de un mismo servicio se pueda producir la aplicación de diversos tipos impositivos, habrá que determinar si estamos ante la concurrencia de una actividad principal y varias accesorias, por lo que nos remitimos al epígrafe correspondiente del presente trabajo<sup>1775</sup>. Por otro lado, si se produjeran entregas de bienes o prestaciones de servicios por precio único pero sujetos a la aplicación de distintos tipos impositivos, se deberá determinar por separado la base imponible de cada uno de ellos. La base imponible de cada servicio se determinará repartiendo el precio único cobrado entre los distintos servicios, en proporción al valor de mercado de cada uno de ellos, y aplicando el tipo impositivo correspondiente<sup>1776</sup>.

## **C) TIPOS Y MODALIDADES DE GRAVAMEN.**

### **1.- El tipo general.**

Cuando se instauró en España el IVA en el año 1986, se establecieron tres tipos impositivos: general, reducido e incrementado, que se mantuvo hasta el año 1993, momento a partir del cual se instaura la estructura actual, que además ha sufrido modificaciones<sup>1777</sup>. El art. 90.Dos establece que el tipo impositivo será el aplicable a cada operación en el momento del devengo, lo que genera una serie de problemas, cuando el IVA aplicable no sea el mismo en el momento de expedir la factura y el que está vigente en el momento del devengo de la operación.

En cuanto a la aplicación del tipo general, tiene un carácter residual, en cuanto que será de aplicación a aquellas operaciones a las que no resulte de aplicación los tipos reducidos del 7 o el 4 por ciento.

---

la aplicación del tipo reducido al transporte de viajeros en la utilización de una infraestructura viaria a cambio de un peaje.

<sup>1775</sup> En este sentido la Consulta de la DGT de 15 de julio de 1997 (Nº 1578-97).

<sup>1776</sup> Consulta de la DGT de 12 de enero de 2006 (Nº V0045-06).

<sup>1777</sup> La elevación del tipo impositivo normal del IVA se ha producido en diversas ocasiones: el art. 81 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, elevó el tipo general del 12 al 13 %. Posteriormente, este tipo general pasó a ser del 15 % a partir del día 1 de agosto de 1992, en virtud del RDL 5/1992 de 21 de julio. Actualmente el tipo general es del 16 %, en virtud de la redacción dada por el apartado 1º del art. 78 de la Ley 41/1994, 30 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 1995. El tipo incrementado fue del 33 por ciento entre los años 1986 y del 28 por ciento en el año 1992, desapareciendo posteriormente.

## **2.- Aplicación del tipo reducido del 7 por ciento.**

Se va a desarrollar a través de su número Uno para entregas de bienes, Dos para prestaciones de servicios y Tres para otras operaciones<sup>1778</sup>. Veámoslo a continuación.

### **a) Tipo de gravamen en entregas de bienes.**

#### **1. Productos destinados a la nutrición.**

En el art. 91.Uno.1. números 1 y 2 de la Ley 37/1992<sup>1779</sup> se recoge la aplicación de este tipo a los productos alimenticios, tanto para el hombre como para los animales, distinguiéndose entre los que su finalidad es el consumo inmediato, como los que sirven para elaborar los anteriores. Se utiliza la expresión que “habitual e idóneamente” sean utilizados, por tanto, con independencia de su aplicación final. En cuanto al concepto de alimento, el precepto se remite al Código Alimentario.

#### **2. Productos destinados a actividades agrícolas, forestales o ganaderas.**

En el art. 91.Uno.1.2º de la actual Ley del IVA<sup>1780</sup> se recogen en una lista cerrada, los materiales susceptibles de originar la reproducción de los vegetales o para el cultivo general, y que sean “susceptibles” de ser utilizados,

---

<sup>1778</sup> Este tipo reducido fue del 6 por ciento desde 1986 hasta 1994, elevándose hasta el 7 por ciento a partir de 1995.

<sup>1779</sup> «1º. Las sustancias o productos, cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este número no tendrán la consideración de alimento el tabaco ni las sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega, adquisición intracomunitaria o importación.

2º. Los animales, vegetales y los demás productos susceptibles de ser utilizados, habitual e idóneamente para la obtención de los productos a que se refiere el número anterior, directamente o mezclados con otros de origen distinto.

Se comprenden en este número los animales destinados a su engorde antes de ser utilizados en el consumo humano o animal y los animales reproductores de los mismos o de aquellos otros a que se refiere el párrafo anterior».

<sup>1780</sup> «Los siguientes bienes cuando por sus características objetivas, envasado, presentación y estado de conservación, sean susceptibles de ser utilizados directa, habitual e idóneamente en la realización de actividades agrícolas, forestales o ganaderas: semillas y materiales de origen exclusivamente animal o vegetal susceptibles de originar la reproducción de animales o vegetales; fertilizantes, residuos orgánicos, correctores y enmiendas, herbicidas, plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero; los plásticos para cultivos en acolchado, en túnel o en invernadero y las bolsas de papel para la protección de las frutas antes de su recolección».

con carácter habitual e idóneamente, con independencia de su destino final.

### 3. Los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas.

El art. 91.Uno.1.7 determina la aplicación del tipo reducido del 7 por ciento a los edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, así como a las plazas de garaje que se transmitan conjuntamente, siempre que no excedan de dos. En todo caso, se recogen una serie de limitaciones para la aplicación del tipo reducido, puesto que no se aplicará a los locales de negocio ni a las viviendas que vayan a ser objeto de demolición. Las plazas de garaje se tienen que transmitir conjuntamente con la vivienda y tienen que estar situadas en la misma parcela<sup>1781</sup>. En cuanto a los “anexos”, comprende la entrega de sótanos, buhardillas o trasteros, escaleras, jardines, piscinas, y demás espacios comunes, salvo que se vaya a realizar una actividad económica<sup>1782</sup>.

La Dirección General de Tributos parte, para determinar que se daba la circunstancia de la “aptitud para su utilización”, de un dato objetivo, y es que se dispusiera de la cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación<sup>1783</sup>, habida cuenta de que la cédula de habitabilidad se exige en unas Comunidades Autónomas pero no en otras. Sin embargo, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha interpretado de forma bastante flexible el requisito de la aptitud de la edificación o parte de ella para ser utilizada como vivienda<sup>1784</sup>, en base a que «*el establecimiento de un tipo impositivo general*

<sup>1781</sup> Consulta de la DGT de 15 de noviembre de 2005 (Nº V2310-05).

<sup>1782</sup> Consulta de la DGT de 21 de octubre de 2003 (Nº 1681-03).

<sup>1783</sup> La Consulta de 20 de junio de 2001 (Nº 1212-01), referida a la entrega de chalets promovidos por una cooperativa de viviendas que en el momento de la transmisión no tenían la cédula de habitabilidad, admite la aplicación del tipo reducido, con el argumento de que «*si bien en el momento de la adjudicación de los chalets y de la elevación de las transmisiones de los mismos a escritura pública, los mismos no tiene concedida la cédula de habitabilidad, aunque se solicitará en breve plazo, una vez subsanadas determinadas deficiencias, pero si son aptos para utilizarse como viviendas, habrá de entenderse que el objeto de las citadas transmisiones es la entrega de viviendas terminadas y aptas para su utilización como tales sin perjuicio de la posterior solicitud y concesión de la correspondiente cédula de habitabilidad*». La Consulta de la DGT de 5 de diciembre de 2003 (Nº 2104-03) declaró «*si bien en el momento de la entrega de los apartamentos turísticos a que se refiere el escrito de consulta los mismos no tienen concedida la cédula de habitabilidad porque el Ayuntamiento competente conceda una única licencia de primera ocupación para todo el edificio en el que están situados, una vez obtenida esta última, habrá que entender que el objeto de las transmisiones patrimoniales es la entrega de apartamentos terminados y aptos para su utilización como viviendas*», resultando de aplicación el tipo reducido. Sin embargo, en la Consulta de 21 de marzo de 2005 (Nº 0115-05) vuelve a negar la aplicación del tipo reducido por no disponer de la cédula de habitabilidad.

<sup>1784</sup> Resolución de 29 de mayo de 1996, donde considera aplicable el tipo reducido a un supuesto en que se transmite una parte indivisa de un edificio que carecía de cédula de habitabilidad al no haberse terminado su construcción y ello porque teniendo en cuenta que existía declaración de obra nueva y división de la propiedad horizontal.

*cuando la transmisión del edificio está en construcción y el reducido cuando ésta se ha terminado ocasionaría distorsiones y no parece tener sentido cuando las ejecuciones de obras que tienen por objeto la construcción de edificios, destinados principalmente a viviendas, se les aplica el tipo reducido».* Por tanto, no obsta para la aplicación del tipo reducido el hecho de que el adquirente destine el edificio o parte del mismo a un uso distinto del de vivienda o que haya estado destinado a otro uso con anterioridad<sup>1785</sup>, a diferencia de lo que ocurre para la aplicación de la exención del art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992, en que se exige que la finalidad del inmueble arrendado sea el uso como vivienda. Además, no se exige que el uso sea con carácter habitual, pudiendo realizarse con carácter esporádico para que resulte de aplicación el tipo reducido del 7 por ciento.

La normativa del IVA no determina el concepto de “vivienda”, por lo que nos remitimos a las definiciones que de dicho concepto se han ido aplicando, y que se estudia en el epígrafe destinado al arrendamiento de bienes inmuebles. La Dirección General de Tributos ha interpretado que por considerarse incluido en dicho concepto, se ha aplicado el tipo reducido a inmuebles destinados a una residencia de ancianos<sup>1786</sup> o a edificios destinados al alojamiento de reclusos<sup>1787</sup>. Por el contrario, según doctrina de dicho Centro Directivo<sup>1788</sup>, a efectos de IVA, no tienen la consideración de edificios destinados principalmente a viviendas, entre otros, los “asilos e internados” destinados al ejercicio de una actividad empresarial. Por otro lado, también hemos de tener en cuenta que, de acuerdo con el art. 5.Dos de la Ley 37/1992, no tienen la condición de empresario o profesional quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito (salvo las sociedades mercantiles). Por tanto, si la construcción no se destina a la realización de una actividad empresarial, se aplicará el 7 por ciento, mientras que si se considera que se destina a la misma, no tendrá la consideración de vivienda y la operación tributará al tipo impositivo del 16 por ciento.

#### **4. Flores y plantas ornamentales.**

El nº 9 del art. 91.Uno.1 de la actual Ley del IVA<sup>1789</sup> establece la aplicación del tipo reducido a las flores, siempre que sean naturales, y a las plantas,

---

<sup>1785</sup> Consulta de la DGT de 13 de junio de 2005.

<sup>1786</sup> Consulta de la DGT de 21 de julio de 2006 (Nº V1567-06) respecto a una fundación que, en virtud de una concesión administrativa, lleva a cabo la construcción de una residencia de ancianos y la gestión del servicio durante 50 años.

<sup>1787</sup> Consulta de la DGT de 23 de febrero de 2006.

<sup>1788</sup> Resolución de 22 de diciembre de 1986.

<sup>1789</sup> «Las flores, las plantas vivas de carácter ornamental, así como las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal susceptibles de ser utilizados en su obtención».

cuando estén vivas y cumplan el requisito de tener carácter ornamental; si conjuntamente se presta otra operación, el tipo de gravamen que se aplicará será el que corresponda a la actividad principal. También se aplica el tipo reducido a las semillas, bulbos, esquejes y otros productos de origen exclusivamente vegetal, susceptibles de ser utilizados en su obtención.

## **b) Tipo de gravamen en prestaciones de servicios.**

### **1. Los transportes de viajeros y sus equipajes.**

De acuerdo con la redacción del art. 91.Uno.2 n<sup>o</sup> 1 quedan sujetos al 7 por ciento el transporte de los viajeros y sus equipajes, entendiendo que el objeto de la operación es el traslado de viajeros de un lugar a otro mediante precio.

La Dirección General de Tributos ha partido de que, no existiendo una definición de “transporte” en el ordenamiento tributario, procede considerar, a los efectos de la aplicación del tipo reducido en el IVA, la definición dada por el Diccionario de la Real Academia Española, según el cual, transportar es “conducir personas y cosas de un lugar a otro”. Ahora bien, se ha planteado el problema del deslinde entre la realización de esta operación y la organización de excursiones, que tributan al 16 por ciento. El Tribunal Económico-Administrativo Central<sup>1790</sup> criticó la argumentación utilizada por la Dirección General de Tributos<sup>1791</sup> que, para el deslinde de ambos conceptos, lo hacía en función de la finalidad y de las prestaciones que, de forma conjunta o separada, se ofrecían. El criterio de la finalidad, en tanto que constituyera “recreo, disfrute o esparcimiento”, no tiene suficiente entidad, en tanto que el propósito del viajero no puede considerarse una condición suficiente para la delimitación conceptual que se pretende argumentar. El Tribunal consideró más acertada la doctrina que posteriormente al anterior pronunciamiento, se ha recogido por la Dirección General de Tributos<sup>1792</sup>, que para distinguir los conceptos de “transporte” y “excursión”, se centra en la consideración de actividad principal y accesoria. Dentro del concepto de “transporte” serviría como elemento indiciario el objeto social de la entidad, así como el transporte del equipaje de los viajeros, y que el trayecto finalizara en un lugar diferente del de partida. En el supuesto de que el contrato tenga las características definitorias para ser calificado como de transporte, no obsta la aplicación del tipo reducido del 7 por ciento, el hecho de que complementariamente se presten servicios propios de la hostelería.

---

<sup>1790</sup> Resolución de 29 de marzo de 2006, que menciona la Resolución de 10 de noviembre de 2005, en el mismo sentido.

<sup>1791</sup> Consulta de 6 de mayo de 2003 (N<sup>o</sup> 0612-03).

<sup>1792</sup> Consulta de 29 de julio de 2005.



Por último, la Dirección General de Tributos ha considerado que si la operación consiste en poner a disposición un medio de transporte, entonces se trataría de un arrendamiento, y la operación tributaría al tipo general<sup>1793</sup>. Ahora bien, respecto al alquiler de vehículos con conductor, la doctrina de la Dirección General de Tributos ha cambiado. En un principio se consideró que dicha actividad tributaba al tipo general<sup>1794</sup>, por considerar que primaba el arrendamiento de vehículos sobre el transporte de viajeros; pero dicha doctrina se modificó a raíz de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 1996<sup>1795</sup>.

Asimismo, encontramos pronunciamientos de la Dirección General de Tributos<sup>1796</sup> que va a considerar que no se puede extender la aplicación de este tipo reducido a la utilización de muelles, viales, zonas de estacionamiento y demás infraestructuras, por lo que el canon que pueda exigirse por dicha utilización estará sujeto al tipo general.

## **2. Servicios de hostelería, campamento y balneario.**

De acuerdo con la redacción actual del art. 91.Uno. 2 nº 2, se aplicará el tipo del 7 por ciento a: *«Los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario»*<sup>1797</sup>.

En primer lugar hemos de tener en cuenta que este tipo reducido se aplicará a los servicios que se encuentren sujetos y no exentos, ya que en

---

<sup>1793</sup> Resolución del TEAC de 10 de marzo de 1999.

<sup>1794</sup> Consultas de 22 de junio de 1987 y 8 de junio de 1995.

<sup>1795</sup> Y de acuerdo con el contenido de dicha Sentencia, en la Consulta de 5 de noviembre de 2004, la Dirección General de Tributos contesta: *«en los supuestos de "arrendamiento de vehículos con conductor", cuando de los pactos establecidos entre las partes pueda deducirse que la prestación fundamental del llamado "arrendador" es un transporte de personas, de forma que este asume la posición de transportista con todos sus costes, así como los riesgos y responsabilidades en caso de daños o accidentes, conservando asimismo la titularidad de la explotación de los vehículos, en tales términos el arrendamiento de vehículo con conductor deberá calificarse conforme a su naturaleza como contrato de transporte de viajeros, por lo cual será de aplicación el tipo reducido del 7 por ciento»*. A favor de esta interpretación se ha manifestado el Tribunal Económico-Administrativo Central, recogida en las Resoluciones de 19 de junio de 2002 y de 6 de noviembre de 2002.

<sup>1796</sup> Consulta de 10 de noviembre de 1997 (Nº 2325-97), formulada por una empresa mixta de la que formaba parte el Ayuntamiento de Madrid y que tenía encomendada la gestión de mercados mayoristas.

<sup>1797</sup> Con anterioridad al 1 de enero de 1995 se exceptuaban de la aplicación del tipo impositivo reducido los servicios prestados por hoteles de cinco estrellas, restaurantes de cuatro y cinco tenedores y los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiestas, barbacoas y otros análogos. Fue la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995, la que dió nueva redacción a este artículo y permitió la aplicación del tipo impositivo reducido a las prestaciones de servicios citadas, con independencia de la categoría del local.

determinados supuestos, se extiende a la prestación de los mismos la exención derivada de la prestación principal, como ocurre con los servicios de comedor prestados por los centros docentes en el ámbito de la exención del art. 20.Uno.9 de la Ley 37/1992<sup>1798</sup>.

La doctrina de la Dirección General de Tributos en este punto se basa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1799</sup>. Siguiendo dicha jurisprudencia, se considera que será considerada una prestación de servicios cuando los suministros de comidas y bebidas se consumen en el acto<sup>1800</sup>, incluso las realizadas por encargo, cuando se consuman en el establecimiento del empresario que se dedica a dicha actividad y se sirvan por el personal de dicho empresario. Igualmente, cuando se consuman en el domicilio del cliente, siempre que se sirvan por el personal del empresario desplazado al efecto, y se utilicen para ello materiales aportados por dicho empresario (mantelerías, vajillas, cristalerías, etc.).

Por tanto, de acuerdo con la actual doctrina de la Dirección General de Tributos, estas actividades se consideran como prestaciones de servicios, con independencia de que las materias primas sean propiedad del empresario o del cliente<sup>1801</sup>. Y también se aplica el tipo reducido aunque la prestación no se

---

<sup>1798</sup> Consulta de la DGT de 5 de diciembre de 2006 (Nº V2448-06).

<sup>1799</sup> St. del TJCE de 2 de mayo de 1996, *Faaborg-Gelting Linien A/S*, Asunto C-231/94, que trata las operaciones de explotación de un restaurante consistentes en el despacho de comidas para el consumo a bordo de un transbordador. En dicha Sentencia se establecía que la explotación de un restaurante constituye una prestación de servicios en base a los siguientes fundamentos:

«13. A tal respecto, ha de señalarse que el despacho de alimentos preparados y de bebidas listas para el consumo inmediato es resultado de una serie de servicios que van desde el aderezo de los alimentos hasta su entrega material en un soporte y que va acompañado de la puesta a disposición del cliente de una infraestructura que incluye tanto un comedor con sus dependencias (guardarropas, etc.) como el mobiliario y la vajilla. Llegado el caso, las personas físicas cuya actividad profesional consiste en efectuar operaciones de explotación de un restaurante han de disponer el cubierto, aconsejar al cliente e ilustrarle sobre los alimentos o bebidas ofrecidos, servir dichos productos a la mesa y, por último, recoger las mesas después del consumo.

14. Así, resulta que la operación de explotación de un restaurante se caracteriza por un conjunto de elementos y actos, del que la entrega de alimentos solo es una parte, y en el que predominan ampliamente los servicios. Por consiguiente, debe considerarse prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva. No es así, por el contrario, cuando la operación se refiere a alimentos «para llevar» y no se acompaña de servicios destinados a hacer más agradable el consumo inmediato en un ambiente apropiado».

<sup>1800</sup> Consulta de la DGT de 19 de octubre de 2005 (Nº V2149-05).

<sup>1801</sup> Con anterioridad, tal y como se recoge en la Consulta de la DGT de 4 de febrero de 2002 (Nº 0149-02), los suministros de comidas y bebidas tenían la consideración de entregas de bienes, tanto cuando los alimentos hubieran sido previamente elaborados, confeccionados o producidos por el empresario, utilizando bienes propios o ajenos, como cuando no hubiesen sido previamente elaborados por el empresario, que se limita a venderlos en las mismas condiciones que los adquiere. Sin embargo, se consideraba que la operación realizada tenía la consideración de prestación de servicios en el supuesto de que el empresario se limitara a preparar los alimentos utilizando los bienes que le facilite el cliente, mediante operaciones sencillas, como el asado, empaquetado, troceado, enfriado, etc., que no supongan su fabricación o transformación.

realice directamente, sino que se subcontrate con otra empresa<sup>1802</sup>.

Por otro lado, no se entienden consumidos en el acto los suministros de comidas y bebidas que se consuman fuera del establecimiento del empresario dedicado a dicha actividad y no se sirvan por dicho empresario. En este caso, las operaciones tributarán al tipo impositivo que les corresponda de acuerdo con la naturaleza de las prestaciones de servicios que tenga la operación realizada. Dicha actividad será considerada una entrega de bienes.

Por el contrario, tributarán al tipo del 16 por ciento los suministros de bebidas alcohólicas y refrescantes<sup>1803</sup>. Igualmente tributarán al tipo general los servicios de limpieza y lavandería, independientemente de que se presten conjuntamente y bajo un precio único junto con los de catering<sup>1804</sup>.

### **3. Servicios prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos.**

El art. 91.Uno.2.4 establece la aplicación del tipo del 7 por ciento siempre que estos servicios sean prestados por personas físicas<sup>1805</sup>, a los organizadores de obras teatrales y musicales. A estos efectos, la Dirección General de Tributos considera como organizadores de una obra teatral o musical, a la persona o entidad que lleve a cabo la ordenación de medios materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de que la obra teatral o musical se represente. Por tanto, los Ayuntamientos y Diputaciones, tendrán el carácter de organizadores, habiéndose definido por la Dirección General de Tributos el ámbito objetivo al que resulta de aplicación<sup>1806</sup>.

---

<sup>1802</sup> Consultas de la DGT de 19 de octubre de 2005 (Nº V2149-05) y 24 de enero de 2007 (Nº V0181-07).

<sup>1803</sup> Consulta de 4 de febrero de 2002 (Nº 0149-02). A las bebidas alcohólicas tampoco se le aplica el tipo reducido de las entregas de bienes del art. 91.Uno.1 de la Ley 37/1992. De acuerdo con la Consulta de 13 de febrero de 2001, se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico. Ahora bien, existe doctrina de la DGT que considera de aplicación el tipo reducido del 7 por ciento a los servicios prestados por los restaurantes aunque se incluya el servicio de bebidas alcohólicas, como sucede con: salas de bailes y discotecas –Contestación de 19 de abril de 1995-, restaurantes-espectáculos y restaurantes-bar –Contestación de 25 de abril de 1995-, sala de fiestas con espectáculo flamenco y cena –Contestación de 19 de abril de 1995-, tablaos-flamencos, cafés-teatro, cafés-concierto y cafés-cantante –Contestación de 19 de abril de 1995- y bar que desarrolla la actividad de “karaoke” –Contestación de 19 de abril de 1995-.

<sup>1804</sup> Consulta de la DGT de 30 de abril de 2004 (Nº 1145-04). En este supuesto, la base imponible que debe ser gravada al tipo impositivo que corresponde a cada servicio, resultará de repartir la contraprestación única en proporción al valor de mercado de cada servicio.

<sup>1805</sup> Por tanto no resultará de aplicación cuando la actividad se preste por una compañía de teatro, como se recoge en la Consulta de la DGT de 7 de septiembre de 2005 (Nº V1707-05).

<sup>1806</sup> Consulta de la DGT de 20 de octubre de 2005 (Nº V2114-05), donde además se ha recogido la definición de obras teatrales y musicales: Obras teatrales son las obras dramáticas, dramático-musicales, coreográficas, pantomímicas y literarias en cuanto sean objeto de recitación o adaptación para la escena y obras musicales las que se expresan mediante una combinación de sonidos a la que puede unirse o no un texto literario. En la Consulta vinculante de 6 de noviembre de 1986 se fijó el concepto de técnicos como aquellas personas que por sus específicos conocimientos contribuyan a la representación o ejecución de

Además, a efectos de aplicar el tipo reducido del 7 por ciento, no tiene trascendencia el lugar donde se produzca su actuación (parques, plazas, casas de la cultura), el procedimiento establecido para la determinación del importe de la contraprestación por los servicios (“cachet” fijo o porcentajes en la recaudación por taquilla), ni la finalidad específica perseguida por el organizador de la obra (organización de fiestas populares u otros actos lúdicos de carácter gratuito para los espectadores de las mismas).

#### **4. Servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos.**

En aplicación del art. 91.Uno.2.5 de la Ley 37/1992, la Dirección General de Tributos ha determinado la aplicación del tipo del 7 por ciento, a los servicios de limpieza en mobiliario urbano<sup>1807</sup>, servicios de limpieza de playas públicas, de vías públicas, incluso las fuentes públicas, los semáforos y farolas en ellas instalados y limpieza viaria en cementerios públicos<sup>1808</sup>.

Por tanto, todas las demás actividades que consistan en actividades de limpieza, aunque se efectúen en otro tipo de instalaciones municipales, diferentes a las contempladas en este párrafo, tributarán al tipo general del 16 por ciento<sup>1809</sup>, así como a la limpieza de bosques y otros espacios naturales<sup>1810</sup>.

#### **5. Servicios de recogida, eliminación de residuos, y limpieza y desratización de alcantarillados públicos.**

Esta actividad, cuya prestación tiene carácter obligatorio para las Entidades locales, y consume una parte importante del Presupuesto municipal, presenta dificultades en su aplicación, por la gran variedad de prestaciones de servicios que se pueden dar. El art. 91.Uno.2.6 establece la aplicación del tipo del 7 por ciento a los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, resultando extensible a los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos. Respecto a la aplicación de este tipo reducido a la

---

los espectáculos, sin que se consideren como tales los que realicen actividades de mediación o representación de los artistas. Igualmente la Consulta de la DGT de 29 de septiembre de 1998 respecto a los servicios artísticos de teatro de títeres para Ayuntamientos.

<sup>1807</sup> Consulta de la DGT de 11 de marzo de 1986.

<sup>1808</sup> Consulta de la DGT de 5 de febrero de 1986.

<sup>1809</sup> Así se recoge en la Consulta de 16 de diciembre de 2005 (Nº V2524-05) respecto a la limpieza en piscinas públicas. En la citada Consulta se recogen otro tipo de actividades que no se beneficiarían de la aplicación del tipo reducido, relacionadas con actividades de limpieza: industrias, fábricas, de granjas, depósitos de gasoil, piscinas privadas y canales, tanto de Confederaciones como de Asociaciones.

<sup>1810</sup> Consulta de la DGT de 20 de enero de 1994.

recogida de animales, se estudia en un epígrafe específico del presente trabajo.

Por tanto, este tipo impositivo reducido, se aplicará a aquellas operaciones que tengan la calificación de prestaciones de servicios a efectos del IVA y que consistan, entre otras, en la recogida, transporte, valorización o eliminación de residuos, según lo previsto en la normativa vigente en la materia, por lo que no se aplicaría a las operaciones de entregas de bienes, como son la entrega de residuos o de contenedores<sup>1811</sup>.

Al objeto de la aplicación de este tipo reducido, hemos de tener en cuenta qué se entiende por “residuo” y por las diferentes actividades que se generan en la prestación de estos servicios, lo cual nos vendrá dado por lo que se recoge en la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos<sup>1812</sup>. En cuanto al

---

<sup>1811</sup> Consulta de la DGT de 27 de febrero de 2001 (Nº 0425-01).

<sup>1812</sup> A estos efectos, el art. 3 de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos entiende por residuo, residuos urbanos o municipales y residuos peligrosos los siguientes:

*«a) "Residuo": cualquier sustancia u objeto perteneciente a alguna de las categorías que figuran en el anejo de esta Ley, del cual su poseedor se desprenda o del que tenga la intención u obligación de desprenderse. En todo caso, tendrán esta consideración los que figuren en el Catálogo Europeo de Residuos (CER), aprobado por las Instituciones Comunitarias».*

En relación con la referencia que en citado art. 3 de la Ley 10/1998 se hace al Catálogo Europeo de Residuos (CER), cuya última versión ha sido aprobada por la Decisión de la Comisión de 3 de mayo de 2000 (Diario Oficial de las Comunidades Europeas número L226, de 6 de septiembre de 2000), debe tenerse en cuenta que, según se establece en el apartado 1 de la introducción a dicho Catálogo, la inclusión de un material en la lista del CER no significa que dicho material deba ser considerado residuo en todas las circunstancias, sino que tal inclusión sólo es pertinente en el caso en que el material se ajuste a la definición de residuo, es decir, que sea un material del cual su poseedor se desprenda o del que tenga la intención o la obligación de desprenderse. En el citado catálogo se incluyen como residuos, entre otros, los lodos de distintas procedencias.

En la letra b) del citado art. 3 se recoge qué se entiende por “Residuos urbanos o municipales” considerándose: *«los generados en los domicilios particulares, comercios, oficinas y servicios, así como todos aquellos que no tengan la calificación de peligrosos y que por su naturaleza o composición puedan asimilarse a los producidos en los anteriores lugares o actividades».* Asimismo tendrán también la consideración de residuos urbanos: *«Residuos procedentes de la limpieza de vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas, Animales domésticos muertos, así como muebles, enseres y vehículos abandonados y residuos y escombros procedentes de obras menores de construcción y reparación domiciliaria».*

En cuanto al concepto de “Residuos peligrosos” se recoge en la letra c) del art. 3 citado, en los siguientes términos: *«aquellos que figuren en la lista de residuos peligrosos, aprobada en el Real Decreto 952/1997, así como los recipientes y envases que los hayan contenido. Los que hayan sido calificados como peligrosos por la normativa comunitaria y los que puedan aprobar el Gobierno de conformidad con lo establecido en la normativa europea o en convenios internacionales de los que España sea parte».*

En cuanto a las operaciones que se generan, en el art. 3 de la Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos se va a recoger la definición de las mismas, en los siguientes términos:

*«h) "Gestión": la recogida, el almacenamiento, el transporte, la valorización y la eliminación de los residuos, incluida la vigilancia de esta actividades, así como la vigilancia de los lugares de depósito o*

concepto de "recipiente normalizado" deberán ser considerados aquellos que las ordenanzas municipales reconozcan como adecuados para tal finalidad.

Asimismo, este tipo reducido se aplicará a la limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos, aunque no así a las prestaciones consistentes en desinfección y desinsectación, que tributarán al tipo general del 16 por ciento. Por tanto, tributarán igualmente al tipo general los servicios de limpieza de redes de alcantarillado no públicas.

Se aplica igualmente el tipo reducido al transporte de escombros y chatarras<sup>1813</sup>, a los servicios de recogida y transporte de contenedores con residuos sanitarios de higiene femenina que tengan la consideración de residuos conforme a lo previsto en la Ley de Residuos<sup>1814</sup>, y la recogida y tratamiento derivado del reciclaje de residuos (aunque la venta de los productos obtenidos tributará al tipo general).

Ahora bien, puede ser necesario que para la prestación de estos servicios se lleven a cabo otro tipo de prestaciones. Esto puede suceder en los casos que, un concesionario deba ejecutar las obras de construcción de las nuevas instalaciones en que se ubica el servicio de limpieza y recogida de residuos

---

*vertido después de su cierre.*

*l) "Reutilización": el empleo de un producto usado para el mismo fin para el que fue diseñado originariamente.*

*j) "Reciclado": la transformación de los residuos, dentro de un proceso de producción, para su fin inicial o para otros fines, incluido el compostaje y la biometanización, pero no la incineración con recuperación de energía.*

*k) "Valorización": todo procedimiento que permita el aprovechamiento de los recursos contenidos en los residuos sin poner en peligro la salud humana y sin utilizar métodos que puedan causar perjuicios al medio ambiente. En todo caso, estarán incluidos en este concepto los procedimientos enumerados en el anexo II.B de la Decisión de la Comisión (96/350/CE) de 24 de mayo de 1996, así como los que figuren en una lista que, en su caso, apruebe el Gobierno.*

*l) "Eliminación": todo procedimiento dirigido, bien al vertido de los residuos o bien a su destrucción, total o parcial, realizado sin poner en peligro la salud humana y sin utilizar métodos que puedan causar perjuicios al medio ambiente. En todo caso, estarán incluidos en este concepto los procedimientos enumerados en el anexo II.A de la Decisión de la Comisión (96/350/CE) de 24 de mayo de 1996, así como los que figuren en una lista que, en su caso, apruebe el Gobierno.*

*II) "Recogida": toda operación consistente en recoger, clasificar, agrupar o preparar residuos para su transporte.*

*m) "Recogida selectiva": el sistema de recogida diferenciada de materiales orgánicos fermentables y de materiales reciclables, así como cualquier otro sistema de recogida diferenciada que permita la separación de los materiales valorizables contenidos en los residuos.»*

<sup>1813</sup> Consultas de la DGT de 22 de septiembre de 2000 (Nº 1591-00) y 23 de enero de 2001 (Nº 0108-01).

<sup>1814</sup> Consulta de la DGT de 12 de diciembre de 2001 (Nº 2203-01).

sólidos urbanos. En este caso<sup>1815</sup>, no puede considerarse que se trate de una operación accesoria respecto de la prestación de los servicios de limpieza y recogida de residuos urbanos, ya que cada una de estas operaciones tiene una entidad propia e independiente a efectos del IVA. La construcción de las instalaciones es un fin en sí misma, sin perjuicio de que contribuya a la mejor prestación de los servicios de limpieza urbana. En consecuencia, las ejecuciones de obra para la construcción del edificio tributarán por el IVA al tipo del 16 por ciento, al tratarse de una edificación que no se destina principalmente a viviendas (en cuyo caso se aplicaría el 7 por ciento).

También tributarán al tipo general el transporte de contenedores vacíos, el transporte de sustancias y objetos que no tengan la consideración de residuos, la cesión y el mantenimiento de contenedores no normalizados<sup>1816</sup> y la limpieza de pozos y fosas sépticas.

## **6. Entradas a espectáculos y otras manifestaciones culturales.**

El art. 91.Uno.2.7º de la Ley 37/1992<sup>1817</sup> establece la aplicación del tipo reducido a dos supuestos distintos: las entradas a determinados espectáculos y a actividades similares a las que se relacionan en el art. 20.Uno.14 de la Ley mencionada cuando el prestador de los servicios no pueda disfrutar de la exención.

En cuanto a las entradas a una serie de espectáculos, salvo determinados espectáculos taurinos<sup>1818</sup>, será de aplicación a las Entidades locales cuando lleven a cabo la compra de entradas en sus funciones de fomento de la cultura. Además, la aplicación del tipo reducido a la *entrada* en los recintos de espectáculos citados en la norma, debe entenderse extensiva a la utilización de los servicios prestados, siempre y cuando sean los correspondientes a los que da derecho la entrada. En los supuestos de parques de atracciones, el tipo reducido se aplica por la prestación de los servicios propios del parque, pero no a otros servicios, que deben tributar al tipo impositivo normal. Respecto a los guías de los museos, se aplicará el tipo general si actúan como profesionales

---

<sup>1815</sup> Consulta de la DGT de 30 de abril de 2004 (Nº 1147-04) que recoge el criterio sentado por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en cuanto a si una actividad es accesoria de otra principal.

<sup>1816</sup> Consulta de la DGT de 15 de septiembre de 2000 (Nº 1546-00).

<sup>1817</sup> Cuyo contenido es el siguiente: «*La entrada a teatros, circos, espectáculos y festejos taurinos con excepción de las corridas de toros, parques de atracciones y atracciones de feria, conciertos, bibliotecas, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas y exposiciones, así como a las demás manifestaciones similares de carácter cultural a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 14 de esta Ley cuando no estén exentas del Impuesto*».

<sup>1818</sup> La actual redacción proviene de la modificación efectuada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de donde resulta que se aplicará el tipo reducido a las novilladas, becerradas y similares y a las atracciones de feria en general, sin limitarse, como antes, a los “parques y atracciones”.

independientes, no si su actividad va incluida en el precio de la entrada.

### **7. Servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.**

El art. 91.Uno.2.8 prevé la aplicación del tipo reducido del 7 por ciento a este tipo de servicios, siempre y cuando, por no darse los requisitos establecidos en el epígrafe correspondiente a la aplicación de las exenciones, no resulte de aplicación la contemplada en el art. 20.Uno.13 de la Ley 37/1992. Los requisitos objetivos para aplicar este tipo reducido coinciden con los establecidos para la aplicación de la exención, es decir, se tiene que tratar de una prestación de servicios y tener como destinatario a una persona física. La diferencia estriba en que, en este supuesto, no se dan los requisitos subjetivos que se exigen para la aplicación de la exención, en tanto que los mismos no se presten por Entidades de Derecho público, Federaciones deportivas, el Comité Olímpico Español o entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La Dirección General de Tributos se ha manifestado sobre la aplicación del tipo reducido a la enseñanza de artes marciales y de yoga<sup>1819</sup>, clases de ajedrez y servicios de monitores para excursiones y piscina para menores de 25 años<sup>1820</sup>, actividades de senderismo<sup>1821</sup>, o enseñanza de pilates<sup>1822</sup>.

Además, el precepto exige que dichas actividades “estén directamente relacionadas con dichas prácticas”, por lo que la Dirección General de Tributos ha declarado que el tipo reducido no se aplica al alquiler de toallas, lavado de ropa y servicios de rayos UVA y estética que se prestan en gimnasios<sup>1823</sup>, ni a los servicios de socorrista y los de mantenimiento de piscinas<sup>1824</sup>, ni a la cesión de derechos de organización de eventos deportivos<sup>1825</sup>.

### **8. Prestaciones de servicios de asistencia social.**

De acuerdo con el art. 91.Uno.2.9 de la Ley 37/1992, tributarán el tipo reducido del 7 por ciento las prestaciones de servicios a que se refiere el art.

---

<sup>1819</sup> Consulta de 17 de diciembre de 2004 (V0427-04).

<sup>1820</sup> Consulta de 7 de febrero de 2005 (Nº V0167-05).

<sup>1821</sup> Consulta de la DGT de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2295-03).

<sup>1822</sup> Consulta de la DGT de 27 de marzo de 2007 (Nº V0625-07).

<sup>1823</sup> Consulta de 12 de abril de 2000 (Nº 0831-00).

<sup>1824</sup> Consulta de 15 de septiembre de 2003 (Nº 1267-03).

<sup>1825</sup> Consulta de 30 de septiembre de 2004 (Nº 1837-04).



20.Uno.8 de la Ley, cuando no resulten exentos de acuerdo con dichas normas, cuyo estudio se realiza en el epígrafe correspondiente a la aplicación de las exenciones<sup>1826</sup>. Por tanto, este tipo reducido se aplicará a las entidades que no hayan obtenido el reconocimiento de su condición de entidades o establecimientos de carácter social.

En cuanto a prestaciones de servicios que la Dirección General de Tributos ha determinado la aplicación del tipo reducido, nos encontramos con las relativas a actividades de información, asesoramiento y orientación de jóvenes y organización y realización de campamentos, infantiles y juveniles<sup>1827</sup>, educativas y de tiempo libre para personas de la tercera edad<sup>1828</sup>, o programas de asistencia a drogodependientes, asesoramiento y formación de colectivos en la prevención de drogodependencias y a los familiares de los mismos<sup>1829</sup>.

### **9. Servicios funerarios.**

Como ha señalado la Dirección General de Tributos<sup>1830</sup>, la aplicación del tipo impositivo reducido del 7 por ciento requiere la concurrencia de los dos requisitos siguientes:

- Un requisito de carácter objetivo, que se refiere a la naturaleza de los propios servicios que se prestan: deben ser servicios funerarios y, en su caso, entregas de bienes relacionados con dichos servicios.
- Un requisito de carácter subjetivo, que se refiere a la condición que deban tener quienes prestan los mencionados servicios: los servicios funerarios (y en su caso las entregas de bienes) deben ser prestados por empresas funerarias o cementerios<sup>1831</sup>.

En consecuencia, las prestaciones de servicios funerarios y las entregas de bienes relacionados con los mismos realizadas por otras empresas que no tengan dicha calificación no resultarán amparadas por el citado art. 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992, aunque sus destinatarios sean empresas

---

<sup>1826</sup> Consulta de la DGT de 12 de septiembre de 2007 respecto a una entidad mercantil que presta al Instituto Municipal de un Ayuntamiento servicios para el desarrollo de natación y paseo para personas mayores.

<sup>1827</sup> Consulta de la DGT de 17 de febrero de 1997 (Nº 0294-97).

<sup>1828</sup> Consulta de la DGT de 17 de febrero de 1997 (Nº 0294-97).

<sup>1829</sup> Consulta de la DGT de 6 de mayo de 2005 (Nº V0756-05).

<sup>1830</sup> Consulta de 16 de noviembre de 1998 (Nº 1785-98).

<sup>1831</sup> A tales efectos, las empresas funerarias serán aquellas que estén autorizadas para el ejercicio de la actividad funeraria según el ordenamiento jurídico vigente.

funerarias, empresas de seguros o los familiares del difunto. Por tanto, el tipo impositivo será el reducido del 7 por ciento aplicable a los distintos servicios que pueden realizar las empresas funerarias en el desarrollo de las funciones propias, como son todas las relativas a la preparación, traslado de cadáveres, los servicios de inhumaciones, exhumaciones, incineración, servicios de tanatorio, etc., así como las entregas de bienes muebles directamente relacionados con las operaciones indicadas anteriormente, tales como la entrega de féretros, de flores o coronas, lápidas y necrológicos, servicios de coches de acompañamiento y esquelas de fallecimiento. Por otro lado, se someterán al general del 16 por ciento en el caso de los servicios consistentes en el alquiler de nichos y sepulturas, ya que a este último caso, por tratarse de servicios directamente relacionados con bienes inmuebles, no le resulta aplicable el tipo reducido previsto en el art. 91.Uno.2.10 de la Ley 37/1992<sup>1832</sup>.

#### **10. Asistencia sanitaria.**

El art. 91.Uno.2.11 de la Ley 37/1992 recoge la aplicación del tipo reducido del 7 por ciento a *«la asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de esta Ley»*. Hemos de tener en cuenta que en todo caso tributarán al tipo general los servicios de asistencia realizados por naturópatas, acupuntores, digitopuntores, masoterapistas y quiroprácticos, pues todos ellos carecen de la condición de profesionales sanitarios, de acuerdo con el ordenamiento jurídico vigente. En el caso de que estos servicios se prestasen por un profesional sanitario tributarían al 7 por ciento. Lo mismo sucede con los servicios prestados por fisioterapeutas<sup>1833</sup>.

#### **11. Espectáculos deportivos de carácter aficionado.**

En virtud del art. 91.Uno.2.12 de la Ley 37/1992 se sujetan al tipo reducido, los espectáculos deportivos de carácter aficionado; estos son aquéllos en los que participan exclusivamente deportistas que, de acuerdo con la normativa que les sea de aplicación, tienen la condición de deportistas no profesionales, exigiéndose esta condición respecto de todos los deportistas que participen<sup>1834</sup>. Respecto a los servicios de promoción, organización y coordinación de actividades y espectáculos deportivos de carácter aficionado, tributarán al tipo

<sup>1832</sup> En el mismo se recoge: *«Los servicios funerarios efectuados por las empresas funerarias y los cementerios, y las entregas de bienes relacionados con los mismos efectuadas a quienes sean destinatarios de los mencionados servicios»*.

<sup>1833</sup> Consulta de la DGT de 15 de febrero de 2002 (Nº 0244-02).

<sup>1834</sup> Por tanto, quedan excluidos los espectáculos deportivos a cuyos participantes les resulte de aplicación el R.D. 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales, en cuyo art. 1.2 se recoge que *«son deportistas profesionales quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución»*.

impositivo del 16 por ciento<sup>1835</sup>.

## **12. Exposiciones y ferias comerciales.**

Esta es una de las actividades que, con carácter obligatorio, quedan sujetas al impuesto cuando se presten por Administraciones públicas, en función de art. 7.8, tercer párrafo letra g) de la Ley 37/1992. Tienen carácter comercial aquellas ferias o exposiciones que tengan por objeto principal la promoción de los bienes o servicios de los participantes, sin que se incluyan las exposiciones, ferias o manifestaciones cuyo objeto principal sea la difusión de la cultura. Si en el curso de éstas últimas se comercializan productos, se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento en aplicación del art. 91.Uno.2.7 visto anteriormente.

Los servicios prestados por los promotores de estas ferias y exposiciones pueden consistir en el alquiler o cesión de los espacios necesarios dentro de la feria o exposición, instalación o decoración de los stands, cesión de mobiliario, electricidad, servicios de telecomunicaciones, publicidad y demás servicios que se presten a dichos participantes y sean necesarios para su normal desarrollo<sup>1836</sup>. Este tipo impositivo se aplicará a los titulares de las ferias y exposiciones, tanto a los participantes en las mismas como a los visitantes a las ferias y exposiciones.

## **13. Realización de obras de albañilería.**

### **13.1 Concepto de obras de albañilería.**

Al no existir una definición de “albañilería” en el ordenamiento tributario, la Dirección General de Tributos ha considerado, a los efectos de la aplicación del tipo reducido en el IVA<sup>1837</sup>, la definición dada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, según la cual, albañilería “es el arte de construir edificios u obras en que se empleen, según los casos, ladrillo, piedra, cal, arena, yeso u otros materiales semejantes”. De acuerdo con lo expuesto, el

---

<sup>1835</sup> Consulta de la DGT de 6 de junio de 1996.

<sup>1836</sup> Consulta de 26 de febrero de 2004 (Nº 0417-04).

<sup>1837</sup> Partiendo de que el art. 12 de la LGT establece:

« 1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

A este respecto, el art. 3 del Código Civil establece: «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».

solado y alicatado tienen la consideración de albañilería<sup>1838</sup>, y no otro tipo de operaciones. Teniendo en cuenta esta definición, el tipo reducido no resulta aplicable a otros tipos de prestaciones de servicios<sup>1839</sup>.

### **13.2 Requisitos para la aplicación del tipo reducido del 7 por ciento.**

El art. 91, apartado Uno.2, número 15 de la Ley 37/1992, establece que, a partir de 1 de enero de 2000, se aplicará el tipo impositivo del 7 por ciento a las ejecuciones de obras de albañilería realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el destinatario sea persona física, no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda a que se refieren las obras para su uso particular. También se comprenderán en este número las citadas ejecuciones de obra, cuando su destinatario sea una comunidad de propietarios<sup>1840</sup>.
- b) Que la construcción o rehabilitación de la vivienda a que se refieren las obras, haya concluido al menos dos años antes del inicio de estas últimas.
- c) Que la persona que realice las obras no aporte materiales para su ejecución o, en el caso de que los aporte, su coste no exceda del 20 por ciento de la base imponible de la operación.

De acuerdo con el art. 26 del Reglamento del IVA<sup>1841</sup>, las circunstancias exigidas en cuanto a que el destinatario no actúe como empresario o profesional, utilice la vivienda para uso particular y la construcción o rehabilitación de la vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de las obras dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, las circunstancias indicadas anteriormente<sup>1842</sup>.

---

<sup>1838</sup> Consulta de la DGT de 21 de febrero de 2003 (Nº 0249-03).

<sup>1839</sup> Como son ejecuciones de obra de pintura -Consulta de la DGT de 11 de abril de 2001 (Nº 0732-01)- o ejecuciones de obra de electricidad, gas, fontanería, calefacción, pintura, soldadura y carpintería o informes técnicos -Consulta de 6 de noviembre de 2003 (Nº 1840-03)-.

<sup>1840</sup> De la que puede formar parte un Ayuntamiento, como se recoge en la Consulta de 6 de noviembre de 2006 (Nº 1840-03).

<sup>1841</sup> En la nueva redacción dada a dicho precepto, por el artículo primero, 3 del Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre.

<sup>1842</sup> Ahora bien, aunque en el citado artículo se mencionan las posibles responsabilidades para el destinatario de las operaciones, en similares términos a las que veremos para las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, la conducta del contribuyente, amparada en la declaración responsable del destinatario, no será sancionable, a los efectos de la aplicación del art. 87.Uno de la Ley 37/1992.

La Dirección General de Tributos ha estimado que deben considerarse “materiales aportados” por el empresario o profesional que ejecuta las obras de albañilería realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como los ladrillos, piedras, cal, arena, yeso y otros materiales semejantes a que se refiere la citada definición de albañilería contenida en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua. Además, el coste de dichos materiales no debe exceder del 20 por ciento de la base imponible de la operación. Si supera dicho importe no se aplicará el tipo del 7 por ciento<sup>1843</sup>.

Por tanto, sólo se aplicará el tipo impositivo del 7 por ciento previsto cuando se den las condiciones anteriormente indicadas siempre que se efectúen por cuenta de (entendemos que se facturen a) el particular que utiliza la vivienda para su uso particular<sup>1844</sup>. En consecuencia, las ejecuciones de obra de albañilería para las Entidades locales tributarán al tipo general del 16 por ciento. Sin embargo, resultará de aplicación cuando las sociedades mercantiles locales presten estos servicios y se dan las circunstancias.

#### **14. Radiodifusión y televisión digitales.**

El art. 91.Uno.2.16 de la Ley 37/1992 establece la aplicación del tipo reducido al suministro y recepción de dichos servicios digitales, quedando excluidas la explotación de infraestructuras de transmisión y la prestación de servicios de telecomunicaciones electrónicas necesarias para tal fin.

#### **c) Tipo de gravamen aplicable a otras operaciones.**

##### **1. Ejecución y rehabilitación de edificaciones.**

El art. 91, apartado Uno, número 3 de la Ley 37/1992, dispone que se aplicará el tipo del 7 por ciento a las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados. Hemos de tener en cuenta que la modificación operada en el art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992 en cuanto al concepto de rehabilitación verá ampliado su espectro al incrementarse el número de obras que recibe esta calificación. Como se recoge en la Exposición de Motivos del RDL 2/2008, de

---

<sup>1843</sup> Consulta de la DGT de 21 de febrero de 2003 (Nº 0249-03).

<sup>1844</sup> Consulta de la DGT de 18 de febrero de 2003 (Nº 0222-03).

medidas de impulso a la actividad económica, con ello se atiende a las demandas formuladas por el sector empresarial, y al mejorar el régimen fiscal, se trata de favorecer la renovación del parque de viviendas, en especial en el centro urbano de las ciudades. Además se establece un régimen transitorio para asegurar que no se produzcan situaciones de inequidad en la aplicación del nuevo concepto de rehabilitación, que es más amplio que el anterior<sup>1845</sup>.

La Dirección General de Tributos<sup>1846</sup>, ha fijado una serie de criterios para que resulte de aplicación del tipo reducido del 7 por ciento, que pasamos a ver a continuación.

En primer lugar, las operaciones realizadas tienen que tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, por lo que no resulta de aplicación el tipo reducido a los honorarios profesionales devengados por diversos profesionales, como arquitectos o arquitectos técnicos<sup>1847</sup>.

En segundo lugar, los contratos tienen que estar directamente formalizados entre el promotor y el contratista. La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados<sup>1848</sup>. En el ámbito de aplicación a las Entidades locales, por tanto, este tipo reducido resultaría aplicable a los supuestos en que un ente local llevara a cabo la contratación de obras sobre viviendas que sean de su propiedad, pero no cuando afectara a otras viviendas<sup>1849</sup>. Este requisito va a suponer que cuando se contraten obras, no con el promotor, sino con otro contratista, no resultará de aplicación el tipo reducido<sup>1850</sup>.

---

<sup>1845</sup> Régimen transitorio que se recoge en la Disposición Transitoria Única, en virtud del cual la modificación operada en la Ley 37/1992 se tendrá en cuenta a partir del día de entrada en vigor del RDL 2/2008, es decir el 22 de abril.

<sup>1846</sup> En numerosas Consultas, entre ellas las de 24 de septiembre de 1999 (Nº 1659-99) y 18 de abril de 2000 (Nº 0893-00).

<sup>1847</sup> Consulta de 25 de septiembre de 2006 (Nº V1898-06).

<sup>1848</sup> Consulta de la DGT de 10 de enero de 2001 (Nº 0014-01). Además, como se señala en la Consulta de 22 de septiembre de 2000 (Nº 1589-00) el tipo reducido se aplicaría a los contratos directamente formalizados entre el promotor y distintos contratistas (fontaneros, herreros, electricistas, etc.) pero no a los contratos que estos últimos pudieran celebrar con subcontratistas.

<sup>1849</sup> A este respecto, en la Consulta de 14 de marzo de 2003 (Nº 0420-03), se plantea el tipo impositivo de las prestaciones realizadas por sociedades que contratan con Ayuntamientos las ejecuciones de obras encaminadas a la rehabilitación de viviendas afectadas por aluminosis, donde las facturas van dirigidas a dichos Ayuntamientos, los cuales no son propietarios de las viviendas pero se hacen cargo de la inversión realizada.

<sup>1850</sup> A estos efectos, en la Consulta de la DGT de 26 de octubre de 2005 (Nº V2175-05), una persona física que va a adquirir una vivienda a una empresa de Urbanismo y Vivienda de un Ayuntamiento, a su vez, contrata con un constructor la obra e instalación del aire acondicionado.

Por otro lado, a efectos de este impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, al alquiler o el uso propio, como ocurre con las obras ejecutadas por auto promotor<sup>1851</sup>. En este caso, el concepto de “promotor” es estudiado específicamente en el epígrafe destinado a la aplicación de las exenciones en entregas de bienes.

En tercer lugar, dichas ejecuciones de obra tienen que tener por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, instalaciones y servicios complementarios en ella situados.

En cuarto lugar, para que las obras realizadas en una edificación se consideren de rehabilitación, a tenor de lo establecido en la Ley 37/1992<sup>1852</sup> y de la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos<sup>1853</sup> deben cumplir un doble requisito:

- a) Cuantitativo: el importe de las obras debe exceder del 25 por ciento del precio de adquisición o del valor de mercado, en función de que la

---

<sup>1851</sup> Ahora bien, en este tipo de construcciones, se produce una peculiaridad en la aplicación del IVA, en cuanto a su consideración como empresario o profesional. El art. 5 de la Ley 37/1992 considera empresarios o profesionales a las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales, entendiéndose por tales las actividades 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. Por tanto, cuando un particular promueve la construcción de la vivienda para uso propio, no para la venta, no puede ser calificado de empresario por dicha operación, sin que sea relevante la presunción del apartado Tres, que queda desvirtuada en tanto no hay voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El particular, como consumidor final debe soportar el IVA correspondiente a la ejecución de obra y no puede pedir la devolución -Consultas de la DGT de 19 de septiembre de 2000 (Nº 1567-00) y 25 de enero de 2001-. Únicamente cabría la posibilidad de solicitar parte de la devolución cuando el inmueble en parte se utilice por el propietario de la vivienda para el ejercicio de una actividad profesional, aspecto que puede ser acreditado por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

<sup>1852</sup> El concepto de obras de rehabilitación se recoge en el art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, en virtud del cual se van considerar como obras de rehabilitación de edificaciones aquellas que tienen por objeto la *«reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por ciento del precio de adquisición si se hubiese efectuado ésta durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará el precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo. Las transmisiones no sujetas al impuesto en virtud de lo establecido en el art. 7 número 1.º de esta Ley – transmisión del patrimonio empresarial- no tendrán, en su caso, la consideración de primera entrega a efectos de lo dispuesto en este número»*.

<sup>1853</sup> En numerosas Consultas, entre otras, las de 22 de septiembre de 2000 (Nº 1589-00), 29 de mayo de 2002 (Nº 0814-02), 6 de junio de 2003 (Nº 0755-03) y 25 de febrero de 2005 (Nº V0292-05). Además, en la Consulta de 15 de julio de 2004 (Nº 1427-04), se parte de que estamos ante un concepto objetivo, y que siendo la DGT el órgano que tiene atribuidas las competencias sobre la interpretación de la Ley, es este Centro el que debe valorar las cuestiones que dicha interpretación suscita.

rehabilitación se lleve a cabo durante los dos años tras la adquisición o posteriormente. Para el cálculo del mencionado porcentaje, actualmente hay que descontar la parte proporcional correspondiente al valor del suelo. La norma no concreta criterio alguno para efectuar ese descuento proporcional, por lo que podremos utilizar cualquiera siempre que quede debidamente acreditado. La Dirección General de Tributos ha definido lo que considera respecto de estos conceptos<sup>1854</sup>.

- b) Cualitativo: deben consistir en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación (estructuras, fachadas, cubiertas, o elementos estructurales análogos), siendo este su objeto, y sin que pueda resultar de aplicación la exención cuando se realizan trabajos de reacondicionamiento, por elevado que sea su importe. Si lo que se realizan son obras complejas, habrá que ver el montante que en relación con el coste total, tiene la obra de rehabilitación, al objeto de aplicar la exención<sup>1855</sup>.

<sup>1854</sup> Según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, contenida entre otras, en las Resoluciones vinculantes de 9 de octubre de 1986 y de 4 de noviembre de 1986, a efectos de la delimitación del concepto de rehabilitación se entenderá:

- Coste global de las operaciones de rehabilitación de viviendas, el coste (IVA excluido), de los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para llevar a cabo las operaciones materiales en que consista la reconstrucción de las edificaciones, incluidos los servicios prestados por el personal técnico que dirija las obras.
- Precio de adquisición de las edificaciones, el realmente concertado en las operaciones en cuya virtud se haya efectuado la referida adquisición. La prueba de dicho precio podrá efectuarse por los medios admisibles en derecho.
- Verdadero valor de una edificación o parte de la misma, el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes, incluido el valor correspondiente al terreno en que se halla enclavado el edificio. El verdadero valor de las edificaciones o partes de las mismas podrá acreditarse por los medios de prueba admisibles en derecho.
- Partes de un edificio destinadas a viviendas, las partes de una edificación destinadas a constituir una o varias viviendas, de acuerdo con la legislación vigente, con posterioridad a su rehabilitación.

Asimismo, es criterio de la Dirección General de Tributos que, por "partes" de una edificación ha de entenderse las partes de una edificación que, cualquiera que sea su destino (vivienda, comercial, etc.) sean susceptibles por sí mismas de actuaciones parciales de rehabilitación, por permitir un uso autónomo respecto del resto de la edificación al tener entidad propia de carácter objetivo, y no considerar como "parte" de una edificación los diferentes elementos constructivos (fachadas, techumbres, estructuras, etc.) objeto de actuaciones de rehabilitación.

<sup>1855</sup> La Dirección General de Tributos, en Resolución de 5 de marzo de 1997 (contenida, entre otras en Consulta de 5 de septiembre de 2002 N<sup>o</sup> 1207-02), ha aclarado en este punto lo siguiente:

*«Con independencia del coste de las reparaciones o reconstrucciones y su relación con el valor del edificio, para que dichas operaciones tengan la consideración de "rehabilitación" a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, es necesario que cumplan el requisito señalado por el precepto, a saber, que consistan en la consolidación o tratamiento de elementos estructurales de la edificación (estructuras, fachadas, cubiertas o elementos estructurales análogos), de manera que las operaciones de*



En quinto lugar, las referidas ejecuciones de obra deben consistir materialmente en la construcción o rehabilitación, al menos parcial, de los citados edificios, o en instalaciones realizadas directamente en los mismos por el sujeto pasivo que las efectúe y que sean destinados a viviendas, remitiéndonos a la consideración que de dicho concepto se recoge en el epígrafe destinado a la exenciones<sup>1856</sup>. En caso de que el destino fuera otro, no se aplicaría el tipo reducido del 7 por ciento<sup>1857</sup>.

Por tanto, cuando se lleve a cabo la realización por un Ayuntamiento de determinadas prestaciones de servicios, para aplicar este tipo reducido, además del cumplimiento de los requisitos vistos anteriormente, habrá que comprobar que las ejecuciones de obra se realizan en edificaciones, en los términos que recoge la Dirección General de Tributos<sup>1858</sup>.

---

*re acondicionamiento, mejora o reforma de la vivienda, por elevado que sea el importe de su coste, no tendrán el carácter de "rehabilitación" a efectos del referido impuesto: Tal ocurrirá con las obras consistentes en la redistribución del espacio interior, cambio o modernización de instalaciones de fontanería, calefacción, electricidad, gas, solado, alicatado, carpintería, bajada de techos, etc.*

*En cuanto a las ejecuciones de obra complejas, en las que junto a las referidas operaciones se realizan, asimismo, tareas de tratamiento y consolidación de elementos estructurales, debe tenerse en cuenta el objetivo perseguido con el beneficio fiscal, por lo que una interpretación recta de la norma debe llevar a entender que las referidas ejecuciones de obra tributarán al tipo reducido del impuesto sólo cuando consistan principalmente en el tratamiento de los elementos estructurales de la edificación, de manera que si este tratamiento supone sólo una pequeña parte del presupuesto total de la ejecución, no cabe calificar la obra en su conjunto como "de rehabilitación" en los términos indicados por la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*En consecuencia con todo lo indicado, esta Dirección General considera que las ejecuciones de obra consistentes en la reforma, readaptación, redistribución, mejora o reconstrucción de edificaciones cuya construcción ya esté terminada, que no tenga única o principalmente por objeto el tratamiento o consolidación de elementos estructurales de la edificación (estructuras, cubiertas, fachadas o análogas), no se considerarán de rehabilitación a efectos de lo previsto en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de que el coste de dichas obras exceda del 25 por 100 del precio de adquisición o verdadero valor de la edificación».*

<sup>1856</sup> Ahora bien, se admite para aplicar el tipo reducido que, aunque la edificación no se dedique totalmente a dicho fin, al menos sea parcial, ya que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a ser utilizada como vivienda, aunque parte de los edificios construidos se destinen a fines distintos de su utilización como viviendas.

<sup>1857</sup> Como se plantea en la Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2005 (Nº V0293-05), relativa al tipo impositivo aplicable a la construcción de una guardería pública.

<sup>1858</sup> Como se señala en la Consulta de la DGT de 20 de enero de 2003 (Nº 0051-03), estas condiciones se encuentran recogidas en la Resolución vinculante de 6 de octubre de 1986 de dicho Centro Directivo, que contiene la siguiente consideración: «al no consistir materialmente en la construcción de edificaciones, no será de aplicación el tipo impositivo reducido a las siguientes operaciones:

1. Ejecuciones de acometida para el suministro de agua y/o energía eléctrica y para las instalaciones telefónicas de edificios destinados a viviendas.
2. Operaciones de limpieza de un solar subsiguientes a la realización de obras de pilotaje en el mismo».

En cuanto a la aplicación del tipo impositivo a las ejecuciones de obra de acometida para llevar electricidad, teléfono o agua hasta el edificio en construcción, así como la excavación de zanjas necesarias para realizar dichas acometidas, la Dirección General de Tributos ha considerado<sup>1859</sup> que no son propiamente ejecuciones de obra para la construcción de edificaciones destinadas a viviendas; y manteniendo la doctrina existente desde 1986, dichas operaciones tributarán al tipo general del 16 por ciento, aunque estas obras estén concertadas directamente entre el promotor y la empresa que las vaya a realizar<sup>1860</sup>.

Por no ser objeto de rehabilitación los elementos estructurales, tampoco resultará de aplicación el tipo reducido a las obras de demolición de unas obras ilegalmente realizadas en el sótano de una vivienda y posterior reforma del mismo<sup>1861</sup>, ni a las obras de albañilería, tabiquería, solados, alicatados, revestimientos de falsos techos, carpintería, pintura, instalación de fontanería, electricidad, saneamientos, telefonía y calefacción<sup>1862</sup> ni a la instalación de un ascensor<sup>1863</sup>.

## **2. Importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y las entregas de objetos de arte.**

De acuerdo con el art. 91.Uno.4 de la Ley 37/1992, se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento a las entregas de objetos de arte, mientras a los objetos de colección y antigüedades únicamente cuando sean objeto de importación, y siempre que la entrega se produzca por sus autores o derechohabientes o por empresarios o profesionales, mientras que los mismos no sean revendedores de objetos de arte<sup>1864</sup>. Y los bienes adquiridos tienen

---

<sup>1859</sup> Consulta de 20 de enero de 2003 (Nº 0051-03).

<sup>1860</sup> Ahora bien, en sentido contrario nos encontramos con la Consulta de 31 de octubre de 2000 (Nº 1944-00) que distingue entre las excavaciones y movimientos de tierra previa a la construcción de una edificación que tributa al 16 por ciento, mientras que si estas mismas actividades son prestadas por una empresa municipal de promoción pública y tienen por objeto una vivienda, tributarán al 7 por ciento.

<sup>1861</sup> Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2005 (Nº V0292-05) o en la demolición efectuada por un Ayuntamiento para posterior construcción de viviendas –Consulta de la DGT de 25 de septiembre de 2006 (Nº V1898-06)- .

<sup>1862</sup> Consulta de la DGT de 29 de mayo de 2002 (Nº 0814-02).

<sup>1863</sup> En el supuesto recogido en la Consulta de 30 de octubre de 1998 (Nº 1719-98), dicha obra, además, se llevaba a cabo en un centro social polivalente de titularidad municipal, por lo que además no se cumplía el requisito de que el edificio se destinara a vivienda. Tampoco se aplicaría el tipo reducido por la instalación de un ascensor si la ejecución se efectúa, aunque sea en una vivienda, una vez ultimada la construcción –Consulta de 24 de septiembre de 1999-.

<sup>1864</sup> Estos requisitos se analizan en la Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2005 (Nº V0294-05), respecto a la adquisición por un Ayuntamiento de una escultura de un escultor residente en Alemania, y que dado que por esculpirla en España no va a resultar objeto de transporte, se va a poner a disposición en el territorio de aplicación del impuesto, por lo que la citada operación está sujeta a tributación por IVA. En caso de no darse estos requisitos, tendríamos que remitirnos a lo establecido respecto a las

que estar comprendidos en los que se definen en el art. 136 de la Ley 37/1992<sup>1865</sup>. En un primer momento se estableció una exención sobre la entrega de estos bienes, pero que fue suprimida a partir del año 1995, cuyo estudio se realiza en el epígrafe dedicado a las exenciones en prestaciones de servicios.

De entre los objetos que se adquieren por las Entidades locales, destacan las esculturas, aunque respecto de las mismas tenemos que resaltar que únicamente se aplicará el tipo reducido cuando, de acuerdo con el art. 136 mencionado, sean originales, así como estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista<sup>1866</sup>. Sin embargo, a la venta que se pudiera realizar posteriormente, no le resultará de aplicación del tipo reducido del 7 por ciento. También se aplicará a las pinturas que constituyan el cartel anunciador de las fiestas<sup>1867</sup>.

### **3.- Aplicación del tipo superreducido del 4 por ciento.**

La denominación de este tipo como “superreducido” es un término acuñado por la doctrina, ya que no se contiene en ningún texto legal. Este tipo fue del 3 por ciento durante los años 1993 y 1994, pasando a ser del 4 por ciento a partir de 1995.

---

adquisiciones intracomunitarias de bienes.

<sup>1865</sup> De acuerdo con el art. 136.2 de la Ley 37/1992, se consideran objetos de arte:

- a) Cuadros, «collages» y cuadros de pequeño tamaño similares, pinturas y dibujos, realizados totalmente a mano por el artista, con excepción de los planos de arquitectura e ingeniería y demás dibujos industriales, comerciales, topográficos o similares, de los artículos manufacturados decorados a mano, de los lienzos pintados para decorados de teatro, fondos de estudio o usos análogos (código NC 9701).
- b) Grabados, estampas y litografías originales de tiradas limitadas a 200 ejemplares, en blanco y negro o en color, que procedan directamente de una o varias planchas totalmente ejecutadas a mano por el artista, cualquiera que sea la técnica o la materia empleada, a excepción de los medios mecánicos o fotomecánicos (código NC 9702 00 00).
- c) Esculturas originales y estatuas de cualquier materia, siempre que hayan sido realizadas totalmente por el artista; vaciados de esculturas, de tirada limitada a ocho ejemplares y controlada por el artista o sus derechohabientes (código NC 9703 00 00).
- d) Tapicerías (código NC 5805 00 00) y textiles murales (código NC 6304 00 00) tejidos a mano sobre la base de cartones originales realizados por artistas, a condición de que no haya más de ocho ejemplares de cada uno de ellos.
- e) Ejemplares únicos de cerámica, realizados totalmente por el artista y firmados por él.
- f) Esmaltes sobre cobre realizados totalmente a mano, con un límite de ocho ejemplares numerados y en los que aparezca la firma del artista o del taller, a excepción de los artículos de bisutería, orfebrería y joyería.
- g) Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, sean cuales fueran los formatos y soportes».

<sup>1866</sup> A este respecto, la Consulta de 1 de julio de 2003 (Nº 0908-03) resuelve la aplicación del tipo reducido respecto a la actividad que realiza un escultor relativa a esculturas gigantes, "GEGANTS", por encargo de Ayuntamientos o Asociaciones Municipales.

<sup>1867</sup> Consulta de 24 de enero de 2007 (Nº V0181-07).

**a) Alimentos básicos.**

En el art. 91.Dos.1.1 de la Ley 37/1992 se recoge una lista cerrada de alimentos de carácter básico para la alimentación humana, a los que se aplicará el tipo reducido del 4 por ciento. En la Resolución 2/1998, de 14 de mayo, de la Dirección General de Tributos sobre la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento en el IVA en relación con determinados productos alimenticios, se definen los alimentos que son objeto de tributación por este tipo impositivo.

**b) Entrega de libros, periódicos o revistas y otros elementos complementarios.**

El art. 91.Dos.2 de la Ley 37/1992 establece la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento a las entregas de libros, periódicos y revistas, aunque con una serie de limitaciones, en cuanto a la publicidad que pueden tener y a los elementos complementarios que pueden ser objeto de entrega junto con los mismos. Ante la falta de definición de estos elementos en la Ley del IVA, podemos remitirnos a las definiciones que de los mismos se recogen en el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española<sup>1868</sup>.

Será objeto de aplicación del tipo reducido del 4 por ciento a las entregas de libros, periódicos y revistas, a las ejecuciones de obra que tengan como resultado inmediato la obtención de los elementos anteriormente mencionados o a la encuadernación de los mismos, así como a los álbumes, partituras, mapas, cuadernos de dibujo y los objetos que, por sus características, sólo puedan utilizarse como material escolar<sup>1869</sup>, excepto los artículos y aparatos electrónicos.

En todo caso los libros, periódicos y revistas no pueden contener únicamente o fundamentalmente publicidad, considerándose que se produce esta circunstancia cuando más del 75 por ciento de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por este concepto<sup>1870</sup>.

<sup>1868</sup> Según el Diccionario se considera:

- Libro: "toda obra científica o literaria de bastante extensión para formar un volumen.
- Periódico: "diario, publicación que sale diariamente".
- Revista: "publicación periódica por cuadernos, con escritos sobre varias materias, o sobre una sola especialmente".

<sup>1869</sup> Se entiende por material escolar los libros, el material didáctico y los demás materiales utilizables por profesores y alumnos en el desarrollo directo de las actividades pedagógicas o de enseñanza, siempre que por sus características únicamente puedan utilizarse con tal finalidad, sin que se aplique el tipo reducido a los materiales que admitan un uso distinto –Consulta de la DGT de 23 de octubre de 1997 (Nº 2196-97)-.

<sup>1870</sup> En cuanto al método de cálculo de dichos ingresos, al objeto de aplicar el tipo reducido del 4 por ciento, la Consulta de la DGT de 18 de junio de 1997 (Nº 1265-97) se remite a la Resolución 3/1993, de 5 de marzo de dicho Centro directivo, la cual recoge: «Al objeto de facilitar la aplicación del Impuesto sin ocasionar dificultades insuperables de acreditación a los sujetos pasivos ni producir perjuicios para

Además, cuando se entreguen por precio único, se aplica el tipo reducido a la entrega de otros elementos complementarios como son las cintas magnetofónicas, discos, videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que constituyan una unidad funcional con el libro, periódico o revista, perfeccionando o completando su contenido y que se vendan con ellos; aunque con una serie de excepciones que se recogen en el mismo artículo<sup>1871</sup>, en función del precio del mercado de dichos elementos o productos informáticos que contengan aplicaciones. En éste último caso, cuando vayan acompañados de manuales, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha determinado<sup>1872</sup> que no resulta de aplicación este tipo reducido si lo esencial es el programa informático y lo accesorio el manual de funcionamiento, por lo que estas operaciones tributarán al tipo del 16 por ciento<sup>1873</sup>.

En relación a la aplicación de este tributo a las Entidades locales, es frecuente que las mismas encarguen guías turísticas<sup>1874</sup> o folletos

---

*el Tesoro Público, el editor deberá distinguir entre las publicaciones periódicas y las que no lo son. En el primer caso, los ingresos a computar serán los obtenidos en el año precedente, mientras que en el segundo caso sólo podrán considerarse los ingresos que correspondan a la publicación concreta de que se trate.*

*Tratándose de nuevas publicaciones periódicas con contenido publicitario, el editor aplicará provisionalmente, durante el primer año de edición, el tipo que corresponda al porcentaje previsible de ingresos publicitarios en dicho período, sin perjuicio de la regularización que corresponda una vez determinado definitivamente.*

*Existe también el problema de las entregas efectuadas por los empresarios ejecutores de la obra (imprentas) a los propios editores, ya que aquellos desconocen los porcentajes que condicionan la aplicación del tipo reducido.*

*En relación con estas entregas y en consideración a los fines indicados antes, los impresores deberán aplicar el tipo reducido del 3% -en la actualidad el 4 por ciento- o el general del 15% -en la actualidad del 16 por ciento- en función de la declaración escrita que podrán exigir a los editores, en la que éstos bajo su responsabilidad y de acuerdo con las reglas anteriores, les comunicarán el tipo impositivo que proceda aplicar».*

<sup>1871</sup> Y que son los siguientes:

*«a) Los discos y cintas magnetofónicas que contengan exclusivamente obras musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.*

*b) Los videocasetes y otros soportes sonoros o videomagnéticos similares que contengan películas cinematográficas, programas o series de televisión de ficción o musicales y cuyo valor de mercado sea superior al del libro, periódico o revista con el que se entreguen conjuntamente.*

*c) Los productos informáticos grabados por cualquier medio en los soportes indicados en las letras anteriores, cuando contengan principalmente programas o aplicaciones que se comercialicen de forma independiente en el mercado».*

<sup>1872</sup> Resolución de 4 de mayo de 2006.

<sup>1873</sup> Dicha Resolución recoge el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos, entre otras en Resolución de 19 de julio de 1994, respecto a un programa informático y un manual de instrucciones relativo al Plan General de Contabilidad.

<sup>1874</sup> A este respecto, la Consulta de la DGT de 19 de septiembre de 2000 (Nº 1538-00) recoge que dado

publicitarios<sup>1875</sup> dentro de sus actividades de promoción de la ciudad. Pues bien, teniendo en cuenta que las mismas no pueden ser consideradas como libros, se aplicará el tipo general del 16 por ciento. Tampoco se aplicaría el tipo reducido cuando el Ayuntamiento proceda a la venta de planos callejeros, en cuanto que los mismos no pueden conceptuarse como libros ni como mapas<sup>1876</sup>.

Y en cuanto a los servicios prestados para la edición del Boletín Oficial de la Provincia, la Dirección General de Tributos ha considerado<sup>1877</sup> que, ante la ausencia de un concepto legal de periódico, debe atenderse a la definición dada por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, según el cual, el término "periódico" se define así: "Dícese del impreso que se publica con determinados intervalos de tiempo". Los Boletines Oficiales son impresos que se publican periódicamente, debiendo considerarse comprendidos en el concepto de periódico y amparados, por tanto, en el tipo impositivo reducido del 4 por ciento cuando se cumplan los requisitos establecidos por la Ley. En cuanto a las ejecuciones de obra de fotocomposición del Boletín Oficial, tributarán por el IVA al tipo impositivo del 4 por ciento, si se acude a un editor para su publicación, debiendo hacer una comunicación donde se recoja que el mismo no contiene fundamentalmente publicidad, y en el supuesto de que la ejecución de obra consista en fotocomposición parcial, que no tenga como resultado inmediato un folio del mismo, tributarán al tipo impositivo del 16 por ciento, ya que el art. 91.Dos.2 exige que se obtenga como "resultado inmediato".

### **c) Viviendas de protección oficial y entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.**

La aplicación del tipo de gravamen dependerá del régimen en cuyo marco se hayan promovido las viviendas en cuestión, por lo que, teniendo en cuenta que el régimen jurídico aplicable a cada promoción se encuentra en las correspondientes clasificaciones provisional y definitiva de las viviendas; para la determinación del tipo de IVA aplicable, habrá de tenerse en cuenta el régimen bajo el cual se hayan otorgado dichas calificaciones provisional y definitiva<sup>1878</sup>.

---

que las guías no entran dentro del concepto de libro visto anteriormente, no resultaría de aplicación el tipo reducido. Las guías se definen según el Diccionario de la Real Academia como "lista impresa de datos o noticias referentes a determinadas materias".

<sup>1875</sup> Consulta de la DGT de 13 de febrero de 2001 (Nº 0271-01), en relación a una empresa que elabora un folleto publicitario sobre Almería.

<sup>1876</sup> Consulta de la DGT de 17 de febrero de 1997 (Nº 0291-97).

<sup>1877</sup> Consulta de 18 de junio de 1997 (Nº 1265-97).

<sup>1878</sup> Según el art. 19 del Plan Estatal de la vivienda para el periodo 2005-2008, las viviendas de régimen especial se califican en función de la concurrencia de unos requisitos en relación a un determinado límite

El tipo de gravamen aplicable a las viviendas de protección oficial de régimen especial será el 4 por ciento<sup>1879</sup> en virtud del art. 91.Dos.1.6 de la Ley 37/1992<sup>1880</sup>, siempre que la entrega se realice por el promotor de la misma y se trate de viviendas de nueva construcción en propiedad<sup>1881</sup>. También será aplicable el tipo reducido a las viviendas adquiridas por las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, siempre que se cumplan dos requisitos: que les resulte aplicable el régimen especial previsto en el Capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les resulte aplicable la bonificación establecida en el art. 54 del mencionado texto legal<sup>1882</sup>.

Dado que el cumplimiento de estos requisitos puede que no sea conocido por el sujeto pasivo, pues dependerá de las circunstancias del destinatario de

---

de ingresos y del precio máximo de venta, mientras que las viviendas protegidas de precio general y de precio concertado tienen otras limitaciones respecto al precio de venta. Los límites de ingresos de los que no se pueden exceder para tener acceso a viviendas protegidas se recogen en el art. 17 de dicho Plan Estatal. Para el anterior periodo 2002-2005, los requisitos exigidos para la aplicación del tipo impositivo del art. 91.Uno.6 de la Ley 37/1992 a las viviendas de protección oficial se recogían en la Disposición Adicional Cuarta del Real Decreto 1/2002, de 11 de enero, de Medidas de financiación de actuaciones protegidas del Plan 2002-2005.

<sup>1879</sup> El art. 91.Dos.1.6.º de la Ley 37/1992, en su redacción actual otorgada por el apartado Dos del art. segundo de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad, establece la aplicación de este tipo reducido del 4 por ciento se aplicará a *«las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, cuando las entregas se efectúen por sus promotores, incluidos los garajes y anexos situados en el mismo edificio que se transmitan conjuntamente. A estos efectos, el número de plazas de garaje no podrá exceder de dos unidades»*.

<sup>1880</sup> Artículo redactado por el apartado Dos del artículo segundo de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad.

<sup>1881</sup> Así se recoge en el art. 19 del Real Decreto 801/2005, de 1 de julio, por el que se aprueba el Plan Estatal 2005-2008, para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda, donde se establece como requisito que los ingresos familiares no excedan de 2.5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos múltiples. En todo caso, hemos de tener en cuenta, que a partir del 1 de enero de 1997, y según la Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, las exenciones, bonificaciones fiscales y tipos impositivos que se aplican a las viviendas de protección oficial se aplicarán a las viviendas con protección pública según la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios no excedan de los establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.

<sup>1882</sup> El cual, en su nº 1 establece: *«Tendrá una bonificación del 85 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo anterior. Dicha bonificación será del 90 por ciento cuando se trate de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas por discapacitados y en la misma se hubieran efectuado las obras e instalaciones de adecuación a que se refiere el artículo 69.1.4.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las obras e instalaciones deberán ser certificadas por la Administración competente de acuerdo con lo establecido en la letra a) del citado artículo 69.1.4.º. A estos efectos, el arrendatario deberá acreditar la discapacidad en los términos previstos en el artículo 58.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»*.

la operación, el art. 26.bis del Reglamento del IVA dispone que las mismas se podrán acreditar mediante una declaración escrita firmada por el destinatario de la operación y dirigida al sujeto pasivo en la que haga constar, bajo su responsabilidad, el cumplimiento<sup>1883</sup>.

En cuanto a la exigencia de que la aplicación del régimen especial debe cumplirse en el momento en que se produzca la transmisión, la Dirección General de Tributos ha flexibilizado el criterio, en el sentido de que, en la medida que la intención de la sociedad, confirmada por elementos objetivos, sea la de dedicar las viviendas al arrendamiento<sup>1884</sup>; aunque compartimos la opinión de la doctrina<sup>1885</sup> en el sentido de que, la referencia a dichos “elementos objetivos”, puede dar lugar a diferencias de criterio entre la Administración y los contribuyentes.

En el supuesto de que se produjeran pagos anticipados, la Dirección General de Tributos viene exigiendo que dicho régimen especial se esté aplicando respecto a otras viviendas para aplicar el tipo reducido<sup>1886</sup>. Asimismo, este tipo reducido se aplicará también a los pagos anticipados que se produzcan con anterioridad a la entrega del bien<sup>1887</sup>, siempre que concurren los elementos objetivos que permitan acreditar que el régimen de dichas viviendas será de protección oficial de promoción pública o de régimen especial.

La finalidad de la aplicación del tipo reducido a las viviendas adquiridas por las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, se debe, según la

---

<sup>1883</sup> Lo que, por tanto, excluye que se pueda imponer sanción al transmitente en el caso de que, como consecuencia de dicha declaración, se produzca una repercusión inferior a la procedente, salvo, como indica. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La aplicación del tipo de gravamen del 4 por 100 a las adquisiciones de viviendas efectuadas por entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 2. 2007, existiera un acuerdo entre transmitente y adquirente para la aplicación indebida del tipo reducido del 4 %, en cuyo caso podría calificarse la conducta como infractora, y resultar de aplicación el art. 170.Dos.2º de la Ley 37/1992.

<sup>1884</sup> Así se recoge en las Consultas de 26 de julio de 2006 (Nº V1597-06) y 12 de diciembre de 2006 (Nº V2482-06). En otras Consultas, sin embargo -22 de abril de 2005 (Nº V0672-05)- venía negando la aplicación del tipo reducido cuando la adquisición de las viviendas se produjera en un momento anterior, lo que obligaba a que, en el momento en que se pudiera emitir la declaración del art. 26 del Reglamento IVA, se rectificaran las cuotas repercutidas.

<sup>1885</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La aplicación del tipo de gravamen del 4 por 100 a las adquisiciones de viviendas...”; *cit.* que además critica que para los pagos anticipados la DGT aplique un criterio diferente, abogando por la aplicación en ambos casos del tipo reducido del 4 por ciento, aunque ello requeriría una modificación legislativa.

<sup>1886</sup> En este sentido, la Consulta de la DGT de 12 de diciembre de 2006 (Nº V2482-06), recoge que «*este mismo tipo impositivo le será aplicable, en los mismos términos a los pagos anticipados a cuenta de dichas viviendas, siempre que el adquirente pueda justificar estar acogido al citado régimen especial, y así lo comuniqué al adquirente*». Con anterioridad –Consulta de 22 de abril de 2005 (Nº V0672-05)- únicamente se venía exigiendo que existieran elementos objetivos que permitan afirmar que el destino de las viviendas es el arrendamiento.

<sup>1887</sup> Consulta de la DGT de 12 de julio de 2005 (Nº V1407-05).



doctrina<sup>1888</sup>, a que el legislador ha pretendido reducir la carga impositiva que corresponde a dichos arrendamientos, ya que al resultar de aplicación a los mismos la exención establecida en el art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992; la sociedad arrendadora no va a poder deducir el impuesto soportado por la adquisición de la vivienda, por lo que intentará trasladarlo al precio de alquiler. De esta manera, al reducirse el tipo de gravamen aplicable en dicha adquisición, también se disminuye la carga tributaria final que recae sobre el arrendatario.

Este tipo reducido se aplica también a las plazas de garaje y trasteros que se transmitan conjuntamente con la vivienda<sup>1889</sup>. La Dirección General de Tributos ha manifestado que se tienen que cumplir los siguientes requisitos<sup>1890</sup>:

a) Que se transmitan conjuntamente con las viviendas.

Se entenderán transmitidos conjuntamente los garajes, los anexos y las viviendas, cuando la transmisión se efectúe en el mismo acto y simultáneamente. Dicha circunstancia es una cuestión de hecho que podrá probarse por los medios admisibles en derecho; se entenderán transmitidos conjuntamente con la vivienda, la plaza de garaje y anexos, situados en el mismo edificio y efectuados por los mismos adquirentes en la misma fecha, aunque se documenten en contrato privado diferente. A tales efectos, será indiferente la circunstancia de que las entregas de viviendas se documenten o no en escritura pública o que se documenten en escrituras separadas. Además, se aplicará el tipo reducido aunque el garaje no conste como calificado de protección oficial de régimen especial.

b) Que estén situados en el mismo edificio en que se ubiquen las viviendas. Se entenderán situados en el mismo edificio los garajes y anexos situados en la misma parcela en que estén ubicadas las viviendas.

Para el resto de los supuestos a los que no resulte de aplicación el tipo reducido del 4 por ciento, se aplicará el tipo de gravamen del 7 por ciento<sup>1891</sup>.

En cuanto al arrendamiento, no estando prevista la aplicación del tipo reducido por el arrendamiento de viviendas (ya que en general dichas operaciones están exentas), deberá gravarse, en el caso de proceder dicha

---

<sup>1888</sup> RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La aplicación del tipo de gravamen del 4 por 100 a las adquisiciones de viviendas...”; *cit.*

<sup>1889</sup> Consulta de la DGT de 4 de septiembre de 2002 (Nº 1195-02).

<sup>1890</sup> Consulta de la DGT de 15 de julio de 1997 (Nº 1587-97).

<sup>1891</sup> Que es lo que sucederá respecto a las viviendas de protección oficial que no sean de régimen especial –Consulta de la DGT de 16 de septiembre de 1999-.

tributación, por el tipo general del 16 por ciento. Si el contrato fuera de locación-venta o el arrendatario se comprometiera a ejercitar la opción de compra, desde el momento en que se produce la entrega de llaves, que sería la entrega del bien, se devengaría el IVA por la transmisión de la vivienda; si se diera el otro supuesto, en cada mensualidad se repercutiría el IVA del arrendamiento y, en su día, cuando se ejercite la opción de compra, el de la entrega de la vivienda.

#### **4.- Supuestos de actividades en que se aplican varios tipos de gravamen.**

##### **a) Tipo impositivo aplicable a los servicios de distribución de agua y a la depuración de aguas residuales.**

De acuerdo con el art. 91.Uno.1.4 de la Ley 37/1992 se aplicará el tipo reducido del 7 por ciento a las entregas de aguas aptas para la alimentación o para el riego. Sin embargo, para el resto de las prestaciones de servicios que tienen por objeto el agua, el tipo impositivo aplicable será el general del 16 por ciento<sup>1892</sup>.

Por otro lado, el art. 91.Uno.2.6 de la Ley 37/1992 recoge también la aplicación del tipo reducido a la recogida o tratamiento de las aguas residuales. A estos efectos, el art. 2 del Real Decreto-Ley 11/1995, de 28 de diciembre, por el que se establecen las normas aplicables al tratamiento de las aguas residuales urbanas, recoge distintas definiciones aplicables a las mismas<sup>1893</sup>.

<sup>1892</sup> Este es el supuesto recogido en la Consulta de la DGT de 8 de julio de 1999 (Nº 1163-99), donde un Ayuntamiento suministra el agua de que son propietarios los miembros de una Asociación de Propietarios de Agua Potable, abonando éstos al Ayuntamiento los "gastos de elevación, amortización, conservación de personal", ya que la Dirección General de Tributos determina que en este caso no se trata de entregas de agua (no hay transmisión del poder de disposición sobre el agua por el Ayuntamiento para los miembros de la Asociación, pues estos en todo momento son propietarios del agua, limitándose el Ayuntamiento a desarrollar la actividad precisa para hacer llegar dicha agua a sus propietarios). En el mismo sentido, en la Consulta de la DGT de 11 de febrero de 2004 se determina la aplicación del tipo general a la actividad de gestión y mantenimiento de la red general de traída de aguas hasta los depósitos de cada uno de los Ayuntamientos que integran una comarca.

<sup>1893</sup> Así se recogen los siguientes conceptos:

*a) "Aguas residuales urbanas": Las aguas residuales domésticas o la mezcla de las mismas con aguas residuales industriales y/o aguas de escorrentía pluvial.*

*b) "Aguas residuales domésticas": Las aguas residuales procedentes de zonas de vivienda y de servicios y generadas principalmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas.*

*c) "Aguas residuales industriales": Todas las aguas residuales vertidas desde locales utilizados para efectuar cualquier actividad comercial o industrial que no sean aguas residuales domésticas ni aguas de escorrentía pluvial.*

(...)

*j) "Fangos": los lodos residuales, tratados o no, procedentes de las instalaciones de tratamiento de aguas residuales urbanas».*

Por tanto, de lo anteriormente expuesto, y siguiendo la doctrina emanada de la Dirección General de Tributos<sup>1894</sup>, nos encontramos con que tributarán por IVA al tipo impositivo del 7 por ciento:

- El tratamiento y la recogida de aguas residuales con independencia de su procedencia (fosas sépticas, alcantarillado, pozos, etc.).
- Los servicios de recogida de residuos (por ejemplo, los lodos de fosas sépticas).
- El transporte de aquellos productos (lodos, aguas residuales, etc.) que tengan la consideración de residuos conforme a lo previsto en la Ley 10/1998, de residuos. A estos efectos, el Centro directivo competente para determinar si una sustancia o producto tiene la consideración de residuo conforme a la citada Ley, es el Ministerio de Medio Ambiente.

Por el contrario, tributarán por IVA al tipo impositivo general del 16 por ciento:

- La limpieza de depuradoras que no implique la recogida de los fangos.
- El transporte de productos que no tengan la consideración de residuos.
- Los servicios de mantenimiento relativos a la inspección de tuberías mediante cámaras de televisión y posterior reparación de tuberías aplastadas y gomas fuera de las juntas.
- Arrendamientos de contadores, conservación de los mismos e instalaciones de acometidas<sup>1895</sup>. Ahora bien, si las obras de acometida se presta directamente por una Entidad local, podría resultar de aplicación la no sujeción recogida en el art. 7.8 de la Ley 37/1992, tal y como vimos en el epígrafe destinado a la distribución de agua.
- La limpieza de fosas sépticas que no implique la recogida de las aguas residuales o lodos.

---

<sup>1894</sup> Consulta de la DGT de 14 de junio de 2004 (Nº 1317-04).

<sup>1895</sup> Resolución vinculante de la DGT de 6 de marzo de 1986.

**b) Tipo impositivo aplicable a actividades relacionadas con animales.**

Para determinar el tipo aplicable, en primer lugar hemos de tener en cuenta si lo que se contrata son prestaciones diversas o una prestación integral, ya que operan tipos impositivos distintos.

Si lo que se lleva a cabo es un servicio de gestión integral (como puede ser el de una perrera municipal) que comprende servicios de variada naturaleza pero que supone en sí una prestación única y global por todos los servicios que se realizan (cuidado de animales, servicios veterinarios, recogida de animales abandonados o muertos, limpieza de instalaciones, vacunaciones, mantenimiento de instalaciones, etc.), en cuyo caso, el presupuesto base se fija en una cantidad anual que se facturará mensualmente, desglosando el importe correspondiente a cada servicio prestado; se aplicará el tipo general del 16 por ciento, ya que, en estos casos, la Dirección General de Tributos considera que todos ellos constituyen una prestación de servicios única, a los efectos de aplicar el tipo impositivo del impuesto<sup>1896</sup>.

Por otro lado, las actividades veterinarias entran dentro del ámbito sanitario. A estos efectos, el Informe de 18 de octubre de 1993 de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Sanidad y Consumo recoge que *«las actividades profesionales veterinarias entran claramente en el ámbito sanitario, en cuanto constituyan “protección de la salud” humana y animal y atención y asistencia sanitaria a los animales»*. Ahora bien, el art. 20.Uno.2 de la Ley 37/1992 excluye del ámbito de aplicación de la exención relativa a los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, cuando se trate de servicios prestados por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de concesión administrativa, los servicios veterinarios; ahora bien en cuanto estén comprendidos en el ámbito sanitario y tengan por objeto la protección de la salud de los animales, les será de aplicación el tipo reducido del 7 por ciento, previsto en el art. 91.Uno.2.11 de dicha Ley<sup>1897</sup>. También le será de aplicación el tipo reducido a los medicamentos para uso animal, así como las sustancias medicinales susceptibles de ser utilizadas habitual e idóneamente en su obtención (art. 91.Uno.1.5).

En cuanto a los servicios de fisioterapia aplicados a animales efectuados por un fisioterapeuta diplomado, estarán comprendidos en el ámbito sanitario y tendrán por objeto la protección de la salud de los animales, cuando las citadas prestaciones de servicios consistan en la prevención, diagnóstico y tratamiento de las enfermedades de los animales. Dándose este requisito, se aplicará el tipo reducido. Las demás actividades que pudiera realizar un fisioterapeuta

---

<sup>1896</sup> Consulta de la DGT de 29 de noviembre de 2005 (Nº V2443-05).

<sup>1897</sup> Consulta DGT de 12 de julio de 2006 (Nº V1491-06).

tributarán al tipo general del 16 por ciento<sup>1898</sup>.

En relación a la actividad de recogida, transporte y eliminación de animales, la Dirección General de Tributos ha recogido pronunciamientos en distinto sentido.

La Dirección General de Tributos<sup>1899</sup> vino considerando que no resultaban de aplicación dos de los supuestos recogidos en el art. 20.Uno de la Ley del impuesto, en concreto el número 5 que hace referencia a «*los servicios de limpieza de vías públicas, parques y jardines públicos*» y el número 6 en cuanto se refiere a «*los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales*». Por tanto, el supuesto de que los servicios de recogida en la vía pública de perros y gatos vagabundos, así como de animales muertos, prestados a un Ayuntamiento, estará sometido al tipo general<sup>1900</sup>.

Sin embargo, en el año 2007 encontramos un pronunciamiento en otro sentido de la Dirección General de Tributos<sup>1901</sup>. La Ley 10/1998, de 21 de abril, de Residuos, su art. 3º considera como residuos urbanos los animales domésticos muertos. Por otro lado, el art. 2, apartado 2, letra b) de la mencionada Ley recoge la aplicación supletoria de la Ley a la eliminación y transformación de animales muertos y desperdicios de origen animal, en lo regulado en el Real Decreto 2224/1993, de 17 de diciembre. El ámbito de aplicación del citado Real Decreto, según los arts. 1 y 2, son los animales muertos y desperdicios de origen animal no destinados al consumo humano directo, definiéndose a las “materias de alto riesgo”, como los animales muertos y desperdicios de origen animal que se contemplan en el art. 3 y de los que se sospecha que representan un grave riesgo para la salud de las personas o de los animales.

Dicha definición ha sido ampliada en varias normas posteriores, en particular, en el R.D. 1911/2000, de 24 de noviembre, que considera que se tratarán a los animales muertos como materiales especificados de riesgo (MER), cuando no se les hayan extraído éstos.

La Dirección General de Tributos ha considerado<sup>1902</sup>, en relación con la

---

<sup>1898</sup> Consulta de la DGT de 24 de julio de 2006 (Nº V1580-06).

<sup>1899</sup> Consulta de 7 de julio de 2005 (Nº V1362-05).

<sup>1900</sup> Consulta de la DGT de 26 de mayo de 1994, recogida en la anteriormente mencionada de 7 de julio de 2005 (Nº V1362-05), respecto a los servicios contratados por una Comunidad Autónoma para la recogida, transporte y eliminación de celentéreos.

<sup>1901</sup> Consulta de 11 de junio de 2007 (Nº V1210-07).

<sup>1902</sup> Consulta de 29 de junio de 2001 (Nº 1362-01).

retirada y transporte de ganado afectado por la enfermedad encefalopatía espongiforme bovina, que los materiales especificados de riesgo (MER), tienen la condición de residuos. Esto va a suponer que tributarán por el IVA al tipo impositivo del 7 por ciento. Asimismo, tributarán por el IVA al tipo impositivo del 7 por ciento los servicios de recogida y de transporte de animales muertos procedentes de explotaciones ganaderas, así como los servicios de recogida y de transporte de residuos animales (tripas, vísceras y restos desechables) procedentes de mataderos<sup>1903</sup>.

En cuanto a entregas de bienes que pueden afectar a animales, están sometidos al tipo reducido los bienes dirigidos a la reproducción de animales o vegetales y los plaguicidas de uso fitosanitario o ganadero (art. 91.Uno.3).

### **c) Tipo de gravamen aplicable en operaciones relacionadas con el derecho de superficie.**

No existe ninguna norma específica en relación al tipo de gravamen aplicable a la constitución del derecho real de superficie ni a las obligaciones o contraprestaciones derivadas del mismo, lo que hace aplicable el tipo general del 16 por ciento contenido en el art. 90.Uno de la Ley 37/1992.

Diferente es la solución, en cuanto a la entrega de la edificación por parte del superficiario, ya que es posible que tal operación pueda beneficiarse de un tipo de gravamen inferior al 16 por ciento. En concreto, esta posibilidad nacerá si se trata de la entrega de un edificio o de la parte del mismo apto para su utilización como vivienda que quedará sometido al tipo de gravamen del 7 por ciento si se cumplen los requisitos previstos en el art. 91.Uno.1.7 de la Ley 37/1992. Si además se trata de una entrega de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, y el superficiario es el promotor de la misma, el tipo impositivo será del 4 por ciento si se cumplen los requisitos del art. 91.Dos.1.6 de la Ley 37/1992.

## **B) LA ERRÓNEA APLICACIÓN DEL TIPO IMPOSITIVO Y SU ELEVACIÓN: CONSECUENCIAS.**

### ***1.- Aplicación errónea del tipo impositivo.***

Otro supuesto que nos podemos plantear, es el de la incidencia para la Administración en casos de errónea aplicación del tipo impositivo<sup>1904</sup>. En el

---

<sup>1903</sup> Consulta de la DGT de 5 de abril de 2000 (Nº 0767-00).

<sup>1904</sup> A este respecto, el Informe 2/1996, de 7 de marzo de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, recoge el supuesto de una empresa que vino facturando al Ayuntamiento al tipo del 12 %

supuesto de que se aplicara un tipo superior de IVA al que realmente corresponde, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa argumenta que, si el cálculo erróneo no se hubiera producido, la empresa contratista hubiera percibido el importe del precio del contrato incrementado en el exceso del importe del IVA repercutido, por tanto, la devolución de las cuotas satisfechas por la Administración tributaria correspondería percibir las a la empresa contratista. En el mismo sentido, la Dirección General de Tributos recoge que, en caso de que se haya repercutido un tipo superior al que correspondería<sup>1905</sup>, se considera que la oferta realizada por el contratista incluía el impuesto al tipo correcto, por lo que debe entenderse que la base imponible será el precio de la contrata, es decir, el de adjudicación menos la cuota del impuesto calculada al tipo aplicable, de manera que el precio global de adjudicación permanecerá inalterado; si bien en la factura de rectificación se hará constar la cuota correspondiente al tipo correcto y la base imponible de la operación, que será superior a la inicialmente prevista. No habrá que devolverse, por tanto, cantidad alguna al ente público, el cual satisfará el mismo precio de adjudicación; aunque el contratista verá aumentado el precio cierto del contrato. Sin embargo, pese a estos pronunciamientos, no estamos de acuerdo con este planteamiento, ya que se está produciendo un enriquecimiento del contratista y un perjuicio para la Administración, pues de haberse aplicado el tipo correcto, la cantidad a satisfacer por las prestaciones sería inferior, sobre todo teniendo en cuenta que cuando el IVA sea no deducible incrementará el precio de adquisición de los bienes y servicios.

## ***2.- Incidencia en la contratación administrativa por la elevación del tipo impositivo.***

En el ejercicio de las competencias que detenta el Estado en materia tributaria, se puede producir la elevación de los tipos impositivos, como hemos visto que ha ocurrido anteriormente en diversas ocasiones. En estos supuestos, se ha planteado el problema respecto a qué parte contratante debe soportar, en la contratación administrativa, la elevación de los tipos impositivos. La Junta Consultiva de Contratación Administrativa sostiene<sup>1906</sup> que, dado que el IVA, a través del mecanismo de la repercusión, es satisfecho por la Administración; en los supuestos de elevación del tipo, la misma asume la obligación de pagar el precio del contrato, incrementado con el importe del impuesto. Y este argumento está plenamente consolidado, tanto por la doctrina administrativa, como por la jurisprudencia, de forma que no ha sido admitido para desvirtuar esta afirmación, el argumento de que un contrato se celebra “a riesgo y ventura del contratista”. A favor de esta afirmación, se ha esgrimido

---

cuando lo que correspondía aplicar era un tipo del 6 %.

<sup>1905</sup> Consulta de la DGT de 23 de febrero de 1999 (Nº 0209-99).

<sup>1906</sup> Informe 4/1992, de 27 de febrero de 1992.

igualmente, el argumento<sup>1907</sup> de que, si en virtud de las normas de contratación se mantuviera el precio total de la adjudicación, el contratista vería como el precio efectivo de su prestación resultaba disminuido por la modificación impositiva; lo que equivaldría a que el aumento de carga fiscal que el legislador ha previsto que recaiga sobre el consumidor final, lo soportaría el empresario en ese caso.

En los supuestos en que la adjudicación de un contrato se haya producido bajo un tipo impositivo y la ejecución bajo otro, habría que atender al momento en que se ha producido el devengo del impuesto, para determinar el tipo de gravamen vigente en ese momento y aplicarlo. La Junta Consultiva de Contratación Administrativa, de acuerdo con lo establecido en la Circular 2/1992, de 22 de enero, de la Dirección General de Tributos, ha resuelto las diversas alternativas que se pueden plantear en el siguiente sentido, y que, en lo que en este momento nos puede afectar<sup>1908</sup>, podemos resaltar que en los contratos de obra, dado que las certificaciones se consideran pagos anticipados y el devengo se produce en el momento de su cobro, total o parcial, dándose el caso de facturas presentadas en un año y pagadas al año siguiente, habría que aplicar el tipo vigente en el momento del pago de la certificación<sup>1909</sup>, aunque algún autor ha considerado que esta solución constituye una vulneración de los principios de seguridad jurídica y de capacidad económica de los entes locales<sup>1910</sup>.

Como consecuencia de la elevación del tipo impositivo, procede la rectificación de las cuotas, ya que este es uno de los supuestos en que el art. 89.Tres de la Ley 37/1992 recoge la excepción a la prohibición de rectificación de las cuotas, cuando la misma suponga un aumento de las cuotas

---

<sup>1907</sup> *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 10. 1992.

<sup>1908</sup> Ya que en dicha Resolución, también se hace referencia a que, respecto a los contratos firmados antes del 31 de diciembre de 1991 y propuestas presentadas antes del 31 de diciembre de 1991 y pendientes de adjudicación y firma, el órgano de contratación debía considerar que los ofertantes han realizado sus propuestas al tipo del 12 por ciento, aunque a efectos de repercusión y pago se tenga en cuenta el 13 por ciento. Por otro lado, respecto a las ofertas presentadas en 1992 a pliegos elaborados en 1991, habría que tener en cuenta el tipo que han tenido en consideración los ofertantes, y realizar las oportunas correcciones en los pliegos.

<sup>1909</sup> En este sentido nos encontramos el Informe 2/1992, de 27 de febrero de 1992 de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa y diversos pronunciamientos del TSJ de Madrid –Sts. de 11 de julio de 1996 y 23 de octubre de 1997-.

<sup>1910</sup> A este respecto GÓMEZ GRACIÁ, J. J.: “El aumento del IVA y su repercusión en los contratos celebrados por las Entidades Locales”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 13. 1992 (págs. 1532 y siguientes) considera que dado que la Ley de Presupuestos para 1992 se aplicaba a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a su entrada en vigor, estaríamos ante un supuesto de retroactividad “auténtica” (término acuñado por el Tribunal Constitucional siguiendo la doctrina alemana) y que vulneraría el principio constitucional de seguridad jurídica. También se ha considerado que se produce una vulneración del principio de capacidad económica de los entes locales, ya que les obliga a asumir unos incrementos tributarios de un ejercicio que ya ha finalizado.



repercutidas y los destinatarios no actúen como empresarios o profesionales del impuesto. La rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.

### **3.- Consecuencias en las prórrogas de los contratos.**

En cuanto a la incidencia de la elevación del tipo impositivo en los supuestos de prórrogas de contratos, hay que estar a la aplicación del art. 25 del Reglamento, ya que en estos supuestos no existe oferta<sup>1911</sup>. Esta prórroga puede acordarse con anterioridad o con posterioridad a la elevación del tipo impositivo; en este último supuesto, en el momento en que se acuerde la prórroga, el acuerdo incorporará también la elevación del tipo impositivo, debiendo la Administración hacerse cargo de tal incremento.

Cuando la prórroga, sin embargo, ha sido acordada antes de la elevación del tipo impositivo, dicho incremento no podrá ser incorporado al acuerdo, pero se deberá hacer efectivo en cada uno de los pagos que realice la Administración, a partir del momento en que la norma jurídica que lo establezca entre en vigor.

## **III. CUOTA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO.**

### **A) DEDUCIBILIDAD DEL IMPUESTO.**

#### **1.- Introducción.**

Tal y como se deduce de su propio nombre, el IVA grava el valor añadido generado en cada una de las fases de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios<sup>1912</sup>. La aplicación del impuesto se efectúa mediante el sistema de la deducción de cuota sobre cuota. Con carácter introductorio tenemos que poner de manifiesto que, a través del mecanismo de deducciones y devoluciones, se consagra el carácter de neutralidad fiscal que preside la aplicación de este impuesto, ya que así se consigue que el “único sujeto pasivo efectivo” sea el consumidor final de los bienes y servicios, el cual, paradójicamente, nunca asumirá la condición tributaria de sujeto pasivo<sup>1913</sup>.

---

<sup>1911</sup> Informe de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de 26 de noviembre de 1991.

<sup>1912</sup> Como señala AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 661) “este gravamen se hubiera podido determinar obligando a los empresarios o profesionales a calcular el citado valor añadido, aplicando el tributo sobre el mismo; sin embargo, este procedimiento habría generado una complejidad de liquidación considerable tanto para las empresas como para la administración que ha de comprobarlo”.

<sup>1913</sup> ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: *Manual del IVA*; Edición de 1986.

Como se recoge en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 14 de septiembre de 1993, la normativa reguladora del IVA no contiene normas específicas en lo que se refiere al régimen de deducciones a aplicar por los Ayuntamientos que sean sujetos pasivos de dicho impuesto, por realizar actividades empresariales sujetas al mismo. Por tanto, las Entidades locales aplicarán las normas generales previstas a tal efecto, que se encontraban recogidas en el Capítulo I del Título IV de la Ley 30/1985 y actualmente en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, en sus arts. 92 a 100. Ahora bien, sí existen dos circunstancias que tenemos que poner de manifiesto en cuanto afectan a las sociedades de capital íntegramente municipal y que se desarrollarán a lo largo del presente epígrafe.

La primera consiste en que, tras la reforma en la Ley 37/1992 por la Ley 3/2006, la percepción de subvenciones por parte de estas empresas, práctica habitual en la financiación de estas entidades municipales, no minora el derecho a la deducción. Con anterioridad a la modificación legislativa, por la percepción de las mismas, las sociedades venían obligadas a aplicar la regla de la prorrata.

La segunda deriva de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos que considera que, en determinados supuestos, las prestaciones realizadas por estas empresas a la Entidad local de la que dependen, se consideran actividades no sujetas al tributo, y por tanto no son deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios.

De acuerdo con los arts. 92 y 94 de la Ley 37/1992 del IVA, los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas devengadas, aquellas que hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo, siempre que éstas se utilicen en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas del IVA. Estas serán las operaciones que dan derecho a deducir.

En la aplicación de estos requisitos, la doctrina administrativa<sup>1914</sup> ha establecido que, para ejercer el derecho a la deducción, se tiene que dar una legitimidad de origen, en tanto las cuotas hayan sido devengadas y repercutidas al sujeto pasivo por sus proveedores, y una legitimidad de destino, en cuanto los bienes y servicios adquiridos se utilicen en operaciones sujetas y no exentas. En la Directiva 2006/112/CE dicho derecho se regula en los arts. 167 a 169<sup>1915</sup>.

---

<sup>1914</sup> Resolución del TEAC de 6 de octubre de 1993.

<sup>1915</sup> Cuyo contenido es el siguiente:  
«Artículo 167.

En este ámbito, hemos de tener en cuenta que se deben producir una serie de condiciones respecto a los requisitos subjetivos de la deducción (art. 93 de la Ley 37/1992) y operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción (art. 94 de la Ley 37/1992) que pasamos a ver a continuación.

## **2.- Requisitos subjetivos de la deducción.**

El art. 93 de la Ley 37/1992 establece los requisitos que tienen que cumplir los sujetos pasivos para poder deducirse el impuesto<sup>1916</sup>; de estos requisitos podemos destacar:

- Tener la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en la Ley 37/1992. Este requisito,

---

*El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.*

*Artículo 168.*

*En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:*

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;*
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;*
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;*
- d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;*
- e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.*

*Artículo 169.*

*Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:*

- a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro;*
- b) sus operaciones exentas conformes a los artículos 138, 142 y 144, los artículos 146 a 149, los artículos 151, 152, 153 y 156, la letra b) del apartado 1 del artículo 157, los artículos 158 a 161 y el artículo 164;*
- c) sus operaciones exentas conforme a las letras a) a f) del apartado 1 del artículo 135, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con los bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad.»*

<sup>1916</sup> El art. 93.Uno de la Ley 37/1992 recoge que «podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.»

como ha señalado la doctrina<sup>1917</sup>, es coherente, ya que en el caso de que se permitiese la deducción por quienes no tienen esta condición, se perdería la eficacia recaudatoria de esta figura, que está diseñada para gravar la capacidad contributiva de los consumidores y que se pone de manifiesto, precisamente, en los actos de consumo que realizan. Además, hay que destacar que junto con los empresarios típicos, se sitúan los empresarios “atípicos”, que se corresponderían con los casos que se contemplan en las letras c) y d) del art. 5.Uno (arrendadores y urbanizadores y promotores ocasionales). Igualmente estos sujetos tienen derecho a la deducción, en relación a las cuotas soportadas, respecto a las actividades que les atribuyen dicha condición.

- Además, el empresario o profesional tiene que actuar en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales para tener derecho a la deducción, y no actuando como un particular. Por tanto, no basta con tener la cualidad de sujeto pasivo, sino que además hay que tener la cualidad de empresario o profesional.

Este requisito es fundamental, ya que sólo en la medida en que las Entidades locales actúen realizando actividades empresariales o profesionales, podrán tener derecho a deducirse las cuotas del IVA que hayan soportado en la adquisición de bienes o prestaciones de servicios. Ahora bien, la Dirección General de Tributos<sup>1918</sup> matiza que no es suficiente que los Ayuntamientos realicen actividades empresariales, sino que se precisa que los bienes se destinen a la realización de operaciones sujetas y no exentas. Por tanto, no sería posible la deducción, si posteriormente se lleva a cabo una concesión administrativa, ya que este supuesto está no sujeto en virtud del art. 7.9 de la Ley 37/1992.

Por otro lado, las cuotas soportadas no podrán ser objeto de deducción<sup>1919</sup> cuando se considere que las Entidades locales no actúan como empresarios o profesionales, sino desarrollando sus funciones de poder público, y tampoco las relativas a las prestaciones de servicios por las que se reciba una contraprestación de carácter tributario o se realicen con carácter gratuito, de

---

<sup>1917</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 682).

<sup>1918</sup> Consulta de 15 de junio de 2005 (Nº V1098-05), donde se plantea la posibilidad de devolución de las cuotas soportadas por un Ayuntamiento por la construcción de un aparcamiento subterráneo que se explota en régimen de concesión administrativa.

<sup>1919</sup> En este sentido la Consulta de la DGT de 31 de enero de 2005 (Nº V0114-05), al declarar la no posibilidad de la deducción de las cuotas soportadas por un Ayuntamiento por la prestación del servicio de alcantarillado, servicio por el que obligatoriamente hay que repercutir una tasa.

acuerdo con el art. 7.8 de la Ley 37/1992.

Además, la Ley 37/1992 exigía para poder ejercitar este derecho, el tener que haberse producido el inicio de la actividad, aunque actualmente, tras la modificación operada en el año 2000 como consecuencia de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1920</sup>, el art. 93 de la Ley 37/1992 admite la deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la realización de las operaciones activas, aunque habrá que llevar a cabo la regularización que establecen los arts. 112 y 113 de la Ley 37/1992. Por tanto, estas cuotas son deducibles en igualdad de condiciones que las soportadas con posterioridad. En todo caso, esta redacción es conforme con lo que previamente establece el art. 5.Dos de la Ley 37/1992, en cuanto se tiene la condición de empresario o profesional desde el mismo momento en que se inicia la adquisición de bienes y servicios, con la intención de destinarlos a la entrega de bienes y prestación de servicios sujetas al tributo.

La realización de adquisición de bienes y servicios en el seno de una actividad empresarial con la intención de destinarlos al desarrollo de dicha actividad es crucial para poder llevar a cabo las deducciones del impuesto, de forma que el art. 27 del Reglamento del impuesto sanciona la falta de acreditación de las mismas, bien del inicio de dicha actividad, o siendo ya empresario y se inicie una actividad que conforma un sector diferenciado de actividad, con la imposibilidad de ejercer el derecho a la deducción. La intención debe poder acreditarse a través de elementos objetivos, algunos de los cuales se mencionan en el propio art. 27 citado<sup>1921</sup>, y en concreto al cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa del impuesto nos referiremos en el epígrafe correspondiente del

---

<sup>1920</sup> Modificación operada por la Ley 14/2000, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para el año 2001 que modificó el art. 93 al objeto de incorporar a nuestro ordenamiento el contenido de la St. del TJCE de 21 de marzo de 2000, ya que nuestra normativa era contraria a la Sexta Directiva en la medida en que condicionaba la deducibilidad a la presentación de la declaración censal y al inicio de las operaciones en el plazo de un año.

<sup>1921</sup> A estos efectos, el art. 27, en su número 2 recoge:

*«La acreditación a la que se refiere el apartado anterior podrá ser efectuada por cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho.*

*A tal fin, podrán tenerse en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:*

- a) La naturaleza de los bienes y servicios adquiridos o importados, que habrá de estar en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar.*
- b) El período transcurrido entre la adquisición o importación de dichos bienes y servicios y la utilización efectiva de los mismos para la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituyan el objeto de la actividad empresarial o profesional.*
- c) El cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables exigidas por la normativa reguladora del Impuesto, por el Código de Comercio o por cualquier otra norma que resulte de aplicación a quienes tienen la condición de empresarios o profesionales.*
- d) Disponer de o haber solicitado las autorizaciones, permisos o licencias administrativas que fuesen necesarias para el desarrollo de la actividad que se tiene intención de realizar.*
- e) Haber presentado declaraciones tributarias correspondientes a tributos distintos del Impuesto sobre el Valor Añadido y relativas a la referida actividad empresarial o profesional».*

presente trabajo.

### **3.- Operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción.**

La legislación no concreta los conceptos por los que el IVA soportado es o no deducible (salvo los supuestos contemplados en los arts. 95 y 96 de la actual Ley del IVA en que se considera que las cuotas no son deducibles), ya que esto no depende tanto del concepto, como del destino que se dé al bien o servicio, que se preste directamente por la Entidad local o por una de sus sociedades, del carácter de la contraprestación, tributaria o no, que se perciba, o su carácter gratuito, o que se lleve a cabo el ejercicio de una actividad empresarial, teniendo en cuenta el listado del art. 7.8 de la Ley 37/1992. Por tanto, habrá que estar a cada caso concreto para determinar la deducibilidad, a partir de unas normas generales.

Como vimos anteriormente, de acuerdo con el art. 92 de la Ley 37/1992, los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del IVA devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, siempre y cuando se cumplan el resto de los requisitos, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones:

- a) Las repercutidas por otros empresarios o profesionales por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que estos efectúen para el empresario o profesional que pretende la deducción, y de acuerdo con la definición que de estas operaciones se recoge en los arts. 8 y 11 de la Ley 37/1992. Cualquier operación que de acuerdo con estos preceptos, deba ser considerada como entrega de bienes o prestaciones de servicios, dará lugar, en la medida en que se cumplan los demás requisitos que correspondan, a unas cuotas deducibles para el empresario o profesional destinatario de la operación. Será por las operaciones sujetas y no exentas, incluidas aquellas que, estando inicialmente exentas, el adquirente haya podido renunciar a la exención por tener derecho a la deducción total del impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones<sup>1922</sup>.
- b) Las satisfechas por importaciones de bienes. Las importaciones están sujetas al tributo con independencia de la condición del importador. Recordemos que sólo cuando el importador tiene la condición de empresario o profesional y se cumplen el resto de los requisitos, se pueden deducir las cuotas correspondientes a estas operaciones.
- c) Las correspondientes a los autoconsumos internos de bienes. Por el

---

<sup>1922</sup> Así se recoge en la Consulta de la DGT de 23 de noviembre de 2004 (Nº V0296) respecto a la adquisición efectuada por un Ayuntamiento de unas edificaciones.

contrario, no se pueden deducir las cuotas por autoconsumos externos porque el bien no sale del patrimonio empresarial.

- d) Las satisfechas en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, de acuerdo con el art. 84.Uno.2 y 4. El motivo que justifica la posibilidad de la deducción viene determinado por el hecho de que se trata de gastos empresariales, es decir, de bienes o servicios adquiridos para su utilización en la actividad empresarial o profesional.
- e) Las correspondientes a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y operaciones asimiladas. En este supuesto, nos encontramos igualmente ante gastos empresariales.
- f) Las compensaciones satisfechas a sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la ganadería, agricultura y pesca. En este régimen no existe obligación de repercutir IVA, sino que se satisface una compensación por el destinatario de la operación aplicando un porcentaje sobre el precio neto de venta de los productos. Ahora bien, esta compensación pueden ser objeto de deducción, al objeto de restablecer la neutralidad del impuesto.

En cuanto a las operaciones sujetas pero exentas, ha de distinguirse según se trate de exenciones limitadas o plenas. Las exenciones limitadas son las que se regulan en el art. 20.Uno de la Ley 37/1992, donde no nace el derecho a la repercusión pero tampoco la posibilidad de deducir las cuotas soportadas. El resto de los supuestos son exenciones plenas, en los que no existe repercusión pero sí derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Así se establece en el art. 94.Uno.1º.c) de la actual Ley del IVA. Esta limitación tendrá importantes consecuencias en el ámbito de las Entidades locales, donde la mayor parte de las actividades que realizan que podrían considerarse sujetas al impuesto, le resultan de aplicación las exenciones del art. 20.Uno de la Ley 37/1992.

En relación a las operaciones no sujetas, el tratamiento no es uniforme respecto a todos los supuestos que se contemplan en el art. 7 de la Ley 37/1992 (sólo lo generan los apartados 1 a 4 del art. 7). Centrándonos en los apartados 8 y 9, de aplicación a los entes públicos, dado que la Directiva Comunitaria considera que cuando los entes públicos no actúan como empresarios lo hacen como particulares, no surge el derecho a la deducción. El problema se plantea cuando adquieren bienes o servicios que se utilizan indistintamente en la realización de operaciones generadoras del derecho a la deducción, con otras que no lo generan, que veremos posteriormente.

También generan el derecho a la deducción las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones, las exenciones plenas, los servicios prestados por agencias de viajes y

operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que generarían el derecho a la deducción si se hubiesen efectuado en dicho territorio.

A estos efectos, es importante tener en cuenta que sólo serán deducibles las cuotas soportadas por operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, del que están excluidos los territorios de otros Estados miembros, y también las Islas Canarias, Ceuta y Melilla. Por tanto, las cuotas de impuestos indirectos equivalentes al IVA que se hayan soportado en dichos territorios (el Impuesto General Indirecto Canario en Canarias y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en Ceuta y Melilla) no serán objeto de deducción, sino que los empresarios habrán de solicitar la correspondiente devolución<sup>1923</sup>, de acuerdo con el art. 119 de la Ley 37/1992 y 31 de su Reglamento de desarrollo.

Además, hemos de tener en cuenta que las únicas cantidades deducibles son las cuotas de IVA, no las de otros tributos<sup>1924</sup>.

#### **4.- Cuotas soportadas por repercusión directa.**

Otro requisito exigido por el art. 92 de la Ley 37/1992 es que las cuotas hayan sido soportadas por repercusión directa, lo que significa que hayan sido soportadas por el mismo empresario o profesional que pretende su deducción, y ello con independencia de que finalmente la financiación provenga de otra entidad<sup>1925</sup>. Estamos, por tanto, ante la existencia de un requisito de carácter objetivo y subjetivo, por hacer referencia tanto a la naturaleza de las cuotas como a la determinación del sujeto que tiene derecho a la deducción. A estos efectos, habrá que tener en cuenta la legislación actual sobre la transformación de sociedades<sup>1926</sup>.

---

<sup>1923</sup> En similares términos se ha recogido por la Dirección General de Tributos respecto a las cuotas soportadas en otros Estados miembros; en este sentido, la Consulta de 16 de septiembre de 1987 recoge que «no podrán ser objeto de deducción de las cuotas del impuesto sobre el Valor Añadido vigentes en otros Estados miembros de la Comunidad Económica Europea soportadas en ocasión de la adquisición de bienes o servicios en los referidos Estados. No obstante, los sujetos pasivos (empresarios o profesionales) que hubiesen soportado dichas cuotas y no estuviesen establecidos en los referidos territorios tendrán derecho a solicitar la devolución de las mismas a las Administraciones tributarias de los Estados miembros respectivos en los casos y con los requisitos previstos en la Directiva 79/1072/CEE.», que es la Octava Directiva.

<sup>1924</sup> La Dirección General de Tributos en su Contestación de 13 de mayo de 2003 (Nº 0637-03) se ha manifestado sobre la no deducibilidad de las cuotas satisfechas por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

<sup>1925</sup> Consulta de la DGT de 4 de julio de 1997 (Nº 1500-97), respecto a la deducción por una Comunidad Autónoma titular de una concesión administrativa de la explotación de un camping propiedad del Ayuntamiento que le compensa las inversiones efectuadas.

<sup>1926</sup> El art. 228 del TRLSA admite la posibilidad de transformación de una Sociedad Anónima en una de Responsabilidad Limitada, manteniendo la misma personalidad, en cuyo caso, la Dirección General de Tributos en Consulta de 10 de julio de 1991 ha admitido que se puedan deducir las cuotas soportadas con



En la aplicación de este requisito a las Entidades locales, es preciso tener en cuenta que las cuotas soportadas serán deducibles en la medida en que presten directamente los servicios correspondientes, y no cuando el servicio sea prestado mediante una entidad concesionaria<sup>1927</sup>. Solamente se admitiría que se ejercitase en el supuesto de extinción de una sociedad mercantil o de un organismo autónomo, siempre y cuando estemos ante un supuesto de sucesión en la actividad<sup>1928</sup>.

### **5.- Destino de los bienes y servicios adquiridos. Limitaciones del derecho a la deducción.**

#### **a) Consideraciones generales.**

De acuerdo con el art. 92.Dos de la Ley 37/1992, el derecho a la deducción establecido en el apartado anterior, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el art. 94, apartado Uno de la Ley. Esto supone, respecto a la aplicación a las Entidades locales, que podrán deducirse el IVA soportado, en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se destinen al ejercicio de una actividad empresarial.

El art. 95.Uno de la Ley establece el principio general de afectación exclusiva, de forma que no son deducibles, salvo las excepciones que veremos después, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios, cuyo uso empresarial o profesional es sólo parcial. Por tanto, se establece como límite del derecho a la deducción, el hecho de que no se produzca la afectación total. A estos efectos, el art. 95 de la Ley 37/1992 establece que *«los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional»*.

La aplicación de este requisito puede dar lugar a que se produzcan

---

anterioridad a la transformación. También se admite en los supuestos de fusión por absorción del art. 233 del TRLSA (Consulta de la DGT de 27 de enero de 2006).

<sup>1927</sup> A estos efectos, la Consulta de la DGT de 7 de abril de 1988, relativa a las obras realizadas por un Ayuntamiento para su utilización por parte de una entidad concesionaria, concluye que las cuotas soportadas no podrán ser deducidas ni por el Ayuntamiento que contrata las obras ni por el concesionario del servicio.

<sup>1928</sup> La Dirección General de Tributos, en Consulta de 15 de enero de 1999, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, admite la deducción cuando una entidad sucede a otra a título universal en los derechos y obligaciones. En igual sentido la Consulta de la DGT de 31 de enero de 2005 sobre delegación de las facultades de un consorcio formado por varios entes públicos en otro consorcio, de igual composición. Por no darse esta sucesión a título universal, no se admitiría la compensación en el supuesto de una sociedad que transfiere a uno de sus socios un saldo pendiente del que era titular (Resolución del TEAC de 22 de octubre de 1999).

consumos empresariales, cuyas cuotas de IVA habrían de ser deducibles por aplicación del principio de neutralidad que, sin embargo, quedan excluidas del ámbito de la deducción. La doctrina ha puesto de manifiesto<sup>1929</sup> la dudosa compatibilidad de este requisito con el Derecho Comunitario, ya que la deducción parcial se admite, en la actualidad, en el art. 168 de la Directiva 2006/112/CE (anteriormente en el art. 17.2 de la Sexta Directiva).

Podemos destacar los dos conceptos siguientes para la interpretación de este precepto: el patrimonio empresarial o profesional y la afectación de los bienes o derechos a dicho patrimonio.

Por patrimonio empresarial o profesional puede considerarse el conjunto de bienes y derechos que se utilizan en la actividad empresarial o profesional, lo que además va a suponer que los bienes tienen que estar afectos al ejercicio de dicha actividad para que se integren en este patrimonio<sup>1930</sup>. Con carácter general dicha afectación tiene que ser total, aunque con la entrada en vigor de la Ley 66/1997 se suavizó este requisito, al admitir la deducción parcial para bienes de inversión, pero no para los bienes que no sean de inversión ni los destinados a prestaciones de servicios. A efectos de comprobar que se da esta circunstancia, se admite cualquier medio de prueba.

Ahora bien, a partir del año 2007, la Dirección General de Tributos ha admitido la deducción parcial de los bienes y servicios corrientes no utilizados de manera exclusiva en el desarrollo de una actividad empresarial<sup>1931</sup>. También la doctrina<sup>1932</sup>, a este respecto ha señalado la posibilidad de que, a efectos del art. 106 de la actual Ley del IVA, relativo a la prorrata especial o incluso a los sectores diferenciados, debe interpretarse en el sentido de que el término *exclusivamente* afecto opera incluso para los edificios, locales o pisos donde

---

<sup>1929</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 719).

<sup>1930</sup> Cuando no se integra en dicho patrimonio, no se puede deducir el impuesto. En este sentido la Resolución del TEAC de 27 de enero de 1999, relativa a la deducibilidad de unas cuotas soportadas como consecuencia de unas obras de urbanización y construcción de viales que se ceden a un Ayuntamiento en cumplimiento de un convenio urbanístico. El TEAC entiende que dado que el destino de la construcción es la cesión al Ayuntamiento sin que previamente se haya integrado en su patrimonio empresarial, no se devenga ningún IVA que pueda ser deducido, ni tampoco cabría la repercusión de las obras que se ceden al Ayuntamiento. También la Consulta de 28 de diciembre de 2006 (Nº V2600-06) que establece la no deducción del impuesto soportado por las obras de acondicionamiento en determinados terrenos de titularidad municipal ejecutadas en virtud de un convenio firmado con el Ayuntamiento.

<sup>1931</sup> Consulta de 25 de mayo de 2007 (Nº V1107-07), formulada por una sociedad íntegramente municipal, cuya actividad la presta esencialmente al Ayuntamiento del que depende, y ocasionalmente a otras personas y entidades.

<sup>1932</sup> BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “Determinación del IVA soportado deducible en el caso de partes de edificios afectos exclusivamente a una actividad gravada ¿prorrata especial o general?; *Quincena Fiscal*, nº 10. 2008.

parte de los mismos estén afectos a una actividad plenamente gravada<sup>1933</sup>.

En relación con los entes públicos, y dado que los mismos actúan frecuentemente como consumidores finales y no como empresarios o profesionales cuando prestan servicios públicos, puede ocurrir que la afectación de los bienes sea sólo parcial. En este sentido, la Dirección General de Tributos, ha recogido que no resultan deducibles las cuotas soportadas por adquisición de bienes o servicios que se destinen total o parcialmente a actividades que no tengan la naturaleza de empresariales<sup>1934</sup>. De acuerdo con lo que vimos anteriormente, en virtud de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>1935</sup>, se admite la deducción de las cuotas soportadas en adquisición de bienes y servicios no afectados exclusivamente al ejercicio de actividades empresariales o profesionales, siempre y cuando se adopte un criterio razonable y homogéneo. Por otro lado, sí resultarían deducibles cuando se destinen al ejercicio de una actividad empresarial, como puede ser la distribución de aguas<sup>1936</sup>, las destinadas a la construcción de un vertedero<sup>1937</sup> o

---

<sup>1933</sup> Y para ello se basa en las Consultas vinculantes de la DGT de 22 de noviembre de 2006 (Nº V2310-06) y 23 de noviembre de 2006 (Nº V2321-06).

<sup>1934</sup> En su Contestación de 12 de diciembre de 1986 recoge que «no podrán ser objeto de deducción las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por las Entidades Locales por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios cuando dichos bienes o servicios se utilicen total o parcialmente en la realización de actividades que no tengan naturaleza de empresariales. En consecuencia, no serán deducibles las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en la recepción de los servicios de uso mixto utilizados simultáneamente o alternativamente en actividades empresariales o profesionales y en otros de distinta naturaleza realizadas por las Corporaciones Locales».

<sup>1935</sup> MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Los entes públicos instrumentales y el IVA: sujeción al impuesto y deducción de las cuotas soportadas. Especial referencia a las sociedades municipales”; *Tributos Locales*, nº 72. 2007 mencionan que esta doctrina supone una inaplicación del art. 95.Uno de la Ley 37/1992 por considerarlo contrario al art. 168 de la Directiva 2006/112/CE. Dichos autores abogan por aplicar una prorrata *sui generis* que vendría determinada por el cociente entre las actividades sujetas y no exentas entre el total de ingresos que se obtengan de la liquidación del presupuesto, a lo que debemos añadir, que la comparación se haría con los derechos reconocidos del Presupuesto corriente.

<sup>1936</sup> Existen diversas Consultas de la Dirección General de Tributos sobre la deducción de las cuotas soportadas por la prestación del servicio de distribución de aguas. En la Contestación de 19 de febrero de 2002 (Nº 0263-02) dispone que «considerando que la aportación de activos a que se refiere el apartado anterior de esta contestación es una operación sujeta al Impuesto, se deduce que el Ayuntamiento que la efectúa podrá deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios utilizados en su realización y, en particular, las cuotas soportadas como consecuencia de la operación analizada en el punto 1 de esta contestación. Debe tenerse en cuenta que los activos que aporta el Ayuntamiento son activos que, objetivamente considerados, no admiten otro uso que el destino a la actividad de distribución de agua, la cual, como ya se dijo, es una actividad empresarial a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción. Por consiguiente, se trata de activos no susceptibles de consumo por parte del Ayuntamiento, deduciéndose de ello, tanto como de la sujeción de su aportación a la sociedad de economía mixta por constituir, que las cuotas soportadas por el Ayuntamiento en la reversión en que los citados bienes sean utilizados en las actividades empresariales o profesionales». También las Consultas de la DGT de 8 de octubre de 2004 (Nº V0179-04) y 12 de septiembre de 2007 (Nº V1878-07).

<sup>1937</sup> Consulta de la DGT de 19 de abril de 2006 (Nº 0758-06)

a la construcción de un cementerio<sup>1938</sup>.

El art. 94 de la Ley 37/1992 menciona cuáles son las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, teniendo en cuenta que a continuación, el art. 95 va a recoger una serie de limitaciones a dicho derecho, al exigir que los bienes estén directa y exclusivamente relacionados con su actividad empresarial o profesional<sup>1939</sup>; recogándose además los supuestos en que se no se entiende producida dicha afectación.

Por otro lado, por mandato expreso de la norma, no son deducibles, por considerarse que se trata de elementos que no están afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, las cuotas correspondientes a los siguientes bienes y servicios que se recogen en el art. 95.Dos:

1. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.
2. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas. Este requisito es similar al recogido en el nº 1 anterior.
3. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo<sup>1940</sup>.
4. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.
5. Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus

<sup>1938</sup> Consulta de la DGT de 2 de abril de 1998 (Nº 0532-98).

<sup>1939</sup> El art. 94 de la Ley 37/1992 recoge que no se consideraran directa y exclusivamente afectados a una actividad empresarial o profesional:

- Los bienes que se destinen a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por periodos de tiempo alternativos.
- Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades que no tengan esa naturaleza.
- Los bienes adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.
- Los bienes destinados a fines no empresariales ni profesionales.

<sup>1940</sup> La doctrina AAVV: Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: *Guía del Impuesto...*; cit. (pág. 724) señala que este requisito resulta un tanto dudoso, en cuanto la norma comunitaria no condiciona el derecho a la deducción en términos equivalentes y porque su ubicación más idónea hubiera sido el art. 97, donde se establecen los requisitos formales para el derecho a la deducción.

familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad.

#### **b) Otras limitaciones del derecho a la deducción.**

Por otro lado, el art. 96.Uno de la Ley 37/1992 recoge una serie de cuotas que no son deducibles en ninguna medida ni cuantía, en el sentido de que corresponden a bienes y servicios que van a ser objeto de actos de consumo final, ya sea de forma inmediata a su adquisición, ya sea en una fase posterior<sup>1941</sup>, entre las que podemos destacar las contraprestaciones derivadas de contratos de patrocinio.

Tampoco procederá el ejercicio del derecho a la deducción cuanto habiéndose soportado, no resulte procedente su repercusión, porque el que presta el servicio o realice la entrega no actúe como empresario o profesional<sup>1942</sup>.

#### **c) La afectación parcial: los bienes de inversión.**

La calificación de un bien como de inversión tiene importantes consecuencias a efectos de la Ley 37/1992:

- Ya que en el supuesto de afectación parcial pueden deducirse parte de las cuotas soportadas, lo que no ocurre respecto a los bienes corrientes o prestaciones de servicios.
- Cuando se produce su venta, el importe no se computa en el denominador de la prorrata de deducción ni se tiene en cuenta para determinar el volumen de operaciones.

---

<sup>1941</sup> Estos supuestos son:

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.

2.º (suprimido)

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas, con una serie de excepciones que se recogen en el artículo.

6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>1942</sup> Consulta de la DGT de 22 de septiembre de 2000 (Nº 1602-00) sobre la constitución de un derecho de superficie por un Ayuntamiento a favor de una sociedad, donde se recoge que en el caso de que esta accediese a satisfacer al mismo el importe del IVA sin ser procedente, dicha sociedad no tendrá derecho a deducir el importe del impuesto.

- Las cuotas soportadas han de regularizarse, conforme a los arts. 107 a 110 de la actual Ley del IVA.

En cuanto a los elementos que según el art. 108 no tienen la consideración de bienes de inversión, podemos hacer las siguientes precisiones:

- En cuanto a las ejecuciones de obra, la Dirección General de Tributos considera que podrá otorgarse dicha consideración a las ejecuciones de obra que consistan en la mejora de los bienes de inversión, entendiéndose que suponga una mayor capacidad productiva o un alargamiento de la vida útil<sup>1943</sup>, pero no cuando únicamente los bienes o servicios adquiridos fuesen destinados a la mera reparación o conservación.
- En cuanto a las edificaciones, se admite que se consideren bienes de inversión al objeto de efectuar las deducciones por el arrendatario empresario, en los siguientes supuestos:
  - Cuando los bienes se incorporen de forma fija y los servicios se refieran a estos últimos o al local en cuanto a edificación.
  - Que no sean de mero uso u ornamentación.
  - Que suponga una mejora en los términos vistos anteriormente.
  - Que el importe sea de 3.005,06 € o superior.

La importancia de las deducciones en general, y de los bienes de inversión en particular, ha sido puesto de manifiesto por la doctrina<sup>1944</sup>, donde, recogiendo el contenido y la Exposición de Motivos y Memoria del Proyecto de Ley de 1985, se recoge *«el régimen de deducciones característico de este tributo permitirá a los sujetos pasivos recuperar el impuesto soportado en la adquisición de los bienes o servicios utilizados en la realización de operaciones sujetas al impuesto. De esa forma, el tributo gravará efectivamente el consumo, evitando la doble incidencia sobre las adquisiciones de bienes de inversión, característica del IGTE y en general de los impuestos en cascada»*. Y por otra parte *«el impuesto sobre ventas en cascada, al carecer del mecanismo de la deducción de las cuotas tributarias soportadas en las fases anteriores del proceso productivo, incide de manera especialmente intensa sobre los bienes de equipo adquiridos por la empresa, los cuales resultan doblemente gravados en su adquisición y en la enajenación de los productos finales del proceso, al integrarse como coste en el precio final de los bienes o servicios sometidos al impuesto. La doctrina ha destacado y criticado los efectos negativos del I.G.T.E. sobre la inversión, la investigación y el desarrollo, que constituyen*

---

<sup>1943</sup> Consulta de 3 de abril de 2001 (Nº 0686-01).

<sup>1944</sup> CRUZ AMORÓS, M.: *op. cit.* (pág. 2).

*factores fundamentales para multiplicar la producción, el empleo y la renta*». El principio de afectación exclusiva se mantuvo hasta el 1 de enero de 1998, admitiéndose la afectación parcial únicamente para los elementos patrimoniales que pudieran ser objeto de aprovechamiento independiente. Con la Ley 66/1997 se modificó el apartado Tres del art. 95 de la Ley 37/1992<sup>1945</sup>, admitiéndose la deducibilidad parcial como consecuencia de la afectación parcial para los bienes de inversión, siempre que se den los siguientes requisitos:

- Que las cuotas de que se trate se hayan soportado por la adquisición de bienes de inversión, de acuerdo con la definición recogida en el art. 108 de la Ley 37/1992<sup>1946</sup>, y los gastos sean los que se relacionan en el art. 95.Cuatro<sup>1947</sup> de la mencionada Ley 37/1992.
- Que dichos bienes de inversión han de estar parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. En el caso de inmuebles, como criterio para determinar la afectación se puede utilizar la superficie.

Para que un bien sea considerado de inversión, se tienen que cumplir los siguientes requisitos<sup>1948</sup>:

---

<sup>1945</sup> «No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la 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 podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1.ª 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...».

<sup>1946</sup> «Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

Dos. No tendrán la consideración de bienes de inversión:

1.º Los accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo.

2.º Las ejecuciones de obra para la reparación de otros bienes de inversión.

3.º Los envases y embalajes, aunque sean susceptibles de reutilización.

4.º Las ropas utilizadas para el trabajo por los sujetos pasivos o el personal dependiente.

5.º Cualquier otro bien cuyo valor de adquisición sea inferior a quinientas mil pesetas (3.005,06 euros)».

<sup>1947</sup> Art. 95.Cuatro: «Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación a las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de los siguientes bienes y servicios directamente relacionados con los bienes a que se refiere dicho apartado:

1.º Accesorios y piezas de recambio para los mencionados bienes.

2.º Combustibles, carburantes, lubricantes y productos energéticos necesarios para su funcionamiento.

3.º Servicios de aparcamiento y utilización de vías de peaje.

4.º Rehabilitación, renovación y reparación de los mismos.»

<sup>1948</sup> El art. 189 de la Directiva 2006/112/CE otorga, entre otras, la facultad a los Estados miembros de definir la noción de bienes de inversión, aunque está condicionada a los pronunciamientos del TJCE. De acuerdo con la St. de 1 de febrero de 1977, en el Asunto *Federación de Empresas Holandesas contra la Inspección de Aduanas e Impuestos Especiales de la Haya*, ha establecido la siguiente doctrina: «Las

- Ha de tratarse de un bien corporal, por lo que quedan excluidos los bienes incorpóreos (derechos reales de goce o disfrute) y las prestaciones de servicios.
- La intención de su adquisición ha de ser su utilización en la actividad empresarial durante más de un año.
- El bien ha de destinarse para ser utilizado como instrumento de trabajo o medio de explotación; por tanto, su finalidad es la producción de ingresos mediante su explotación, y no para su comercialización, por lo que se tiene que integrar en el activo fijo de la empresa.

La posibilidad de deducción de los bienes destinados a arrendamiento, choca con el hecho de que las prestaciones de servicios en ningún caso tienen la condición de bienes de inversión. Quizás la inclusión se debe a que la intención del legislador era la de dar el mismo tratamiento a bienes que cumplieran la misma función, con independencia del título a través del cual el empresario o profesional que los utilice los adquiriera.

En cuanto a los vehículos, el art. 95.Tres.2 recoge que 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 100. Se establece a partir de 1998 una presunción que permite aplicar una regla sencilla tanto para los contribuyentes como para la Administración y que admite prueba en contrario. En todo caso si se dedica a actividades sujetas pero exentas, la cuota soportada en concepto de IVA no será deducible.

#### **d) Cambios en el grado de afectación.**

La regla 3<sup>a</sup> del art. 95.Tres de la Ley 37/1992 establece que las deducciones parciales en función de la afectación también parcial a la actividad empresarial o profesional, serán objeto de regularización cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional es diferente del que se hubiera aplicado inicialmente.

---

*palabras “bienes de inversión” abarcan los bienes que, utilizados para los fines de una actividad económica, se caracterizan por su naturaleza durable y su valor, que determinan que los costes de adquisición no sean contabilizados normalmente como gastos corrientes, sino amortizados en varios ejercicios. Los Estados miembros tienen un cierto margen de apreciación en lo que concierne a las exigencias que deben ser satisfechas en materia de duración y valor de los bienes, así como en cuanto a la fijación de las reglas de amortización a aplicar, debiendo respetar la diferencia esencial entre los bienes de inversión y los demás bienes utilizados en la gestión y la actividad normal de las empresas».*



**6.- Supuestos en que se realizan simultáneamente tanto actividades empresariales o profesionales como actividades que no tengan tal naturaleza.**

Puede ocurrir que aquellos bienes o servicios por los que se ha soportado IVA, se empleen unas veces para realizar operaciones que dan derecho a deducir y otras que no lo otorgan (por estar exentas o no sujetas). En estos casos, cuando se utilice en actividades exentas, será de aplicación la regla de prorrata, sea general o especial (arts. 102 a 106 de la Ley 37/1992) y que veremos a lo largo del presente capítulo.

El art. 95 de la Ley 37/1992 contiene las reglas a aplicar en la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios que se utilizan tanto en la realización de actividades empresariales o profesionales, como en el desarrollo de actividades que no tengan tal naturaleza. Para la deducción de estas cuotas, la sociedad 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. En relación a los bienes de inversión, como hemos visto anteriormente, si son distintos de los vehículos; la deducción se hará 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. Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas; se presumirán afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

Como hemos visto anteriormente, si los bienes y servicios por los que una Entidad local soporta IVA, se utilizan para realizar operaciones que otorgan el derecho a deducir, será deducible el IVA; si se utilizan para operaciones que no dan derecho a deducción, caso de entregas o servicios no sujetos al IVA, no podrán deducirse. En particular, no podrán ser objeto de deducción, en ninguna cuantía ni proporción, las cuotas soportadas por un ente local en la adquisición de bienes o servicios que destinen, simultáneamente o por períodos de tiempo alternativos, a la realización de actividades de naturaleza empresarial sujetas al impuesto y otras que no tengan dicha naturaleza y que, por tanto, no estén sujetas al mismo, en aplicación de lo dispuesto en los apartados Uno y Dos del art. 95 de la Ley, y sin perjuicio de lo establecido en el apartado Tres y siguientes del citado precepto en cuanto a los bienes de inversión<sup>1949</sup>.

---

<sup>1949</sup> Consulta de la DGT de 27 de mayo de 2003.

## **7.- Requisitos formales del derecho a la deducción: obligación de existencia de factura.**

Los requisitos formales exigidos por la normativa para ejercer el derecho a la deducción se contienen en el art. 97 de la Ley del IVA, en el que se requiere, en primer lugar, estar en posesión del documento justificativo de su derecho<sup>1950</sup>. Ahora bien, estar en posesión no es un requisito para la existencia del derecho a la deducción (que requiere el cumplimiento del resto de las condiciones) sino para su ejercicio. Esto significa que no se trata de que la posesión de los documentos que se mencionan en el art. 97 sea un requisito para el nacimiento del derecho, sino que este derecho, que nace conforme a los demás preceptos del Título VIII de la Ley 37/1992, sólo se puede ejercitar cuando se dispone del documento que corresponda<sup>1951</sup>. En todo caso, el derecho a la deducción se podrá ejercer cuando los errores en las facturas hayan sido subsanados, si se produce antes de la caducidad del derecho a la deducción<sup>1952</sup>.

Desde el punto de vista del Derecho Comunitario, la exigencia de estar en posesión del documento donde se instrumente la operación, también se recoge en el art. 18 de la Sexta Directiva que exigía poseer facturas formalizadas, y el

<sup>1950</sup> A estos efectos, el art. 97.Uno de la Ley 37/1992, establece:

*«Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho.*

*A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción:*

*1.º La factura original expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente.*

*2.º La factura original expedida por quien realice una entrega que de lugar a una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al impuesto, siempre que dicha adquisición esté debidamente consignada en la declaración-liquidación a que se refiere el número 6.º del apartado uno del artículo 164 de esta ley.*

*3.º El documento acreditativo del pago del Impuesto a la importación.*

*4.º La factura expedida por el sujeto pasivo en los supuestos previstos en el artículo 165, apartado uno, de esta ley.*

*5.º El recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera a que se refiere el artículo 134, apartado tres, de esta ley».*

<sup>1951</sup> Esta diferenciación entre el nacimiento del derecho a la deducción y el ejercicio del derecho se recoge por el TEAC en su Resolución de 5 de marzo de 2003 reiterando el criterio establecido en la Resolución de 7 de febrero de 2001 del mismo Tribunal.

<sup>1952</sup> En este sentido, la jurisprudencia del TS, en St. de 6 de noviembre de 1998 recoge que *«no hay duda alguna, pues, que los errores en las facturas son plenamente subsanables, de tal modo que cuando se proceda a la correspondiente rectificación, puede el sujeto ejercitar el derecho a la deducción correspondiente en las declaraciones-liquidaciones que presente a partir de ese momento, siempre que no haya transcurrido el plazo de cinco años, plazo que la Sala debe aclarar ha sido interrumpido por las actuaciones procedimentales seguidas en vía administrativa y las procesales de este orden Jurisdiccional Contencioso Administrativo».*

art. 178 de la Directiva 2006/112/CE, correspondiéndose con la correlativa obligación de expedición de facturas que se recogía en el art. 22.3.a) de la Sexta Directiva y en el art. 220 de la Directiva 2006/112/CE. Estas disposiciones han sido objeto de interpretación por la jurisprudencia<sup>1953</sup>, cuyos últimos pronunciamientos abogan a favor de la existencia de factura o documento que sirva de factura, que le haya sido expedido por otro sujeto pasivo para poder ejercitar el derecho a la deducción<sup>1954</sup>.

La doctrina ha señalado<sup>1955</sup> que las facturas cumplen, dentro del IVA, diversas funciones, en tanto facilita a la Administración la comprobación de la aplicación del impuesto, y de otra, constituyen el medio a través del cual se efectúa la repercusión del tributo, permitiendo el ejercicio del derecho a deducir, dado que únicamente son deducibles las cuotas consignadas expresa y separadamente en factura, debiendo estarse en posesión del documento justificativo para la práctica de dicha deducción. Además, dicha doctrina ha puesto de manifiesto que es necesario separar los elementos relativos a la factura y los requisitos u obligaciones que se establecen por el Reglamento de facturación en relación a las mismas, de las cuestiones relativas a la prueba de las operaciones<sup>1956</sup>. La expedición de la oportuna factura en el ámbito del IVA no se circunscribe únicamente al ámbito estricto de la prueba, adquiriendo por el contrario un significado de especial trascendencia, que posibilita el correcto

---

<sup>1953</sup> La St. de 14 de julio de 1988 del TJCE, C-123/87 *L. Jeunehomme y S.A. d'Etude et de Gestion Immobilière "EGI" c/ Estado Belga* sienta la doctrina de que las legislaciones nacionales pueden exigir para ejercitar el derecho a la deducción una factura que contenga determinadas menciones para garantizar la exacta percepción del impuesto, aunque en todo caso estas facultades para el ejercicio del derecho a la deducción «*deben limitarse a lo que sea necesario para garantizar la percepción del impuesto y su control por la Administración fiscal, de forma que sería contrario al derecho comunitario exigir menciones que por su número o su carácter técnico hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de su derecho a la deducción*».

<sup>1954</sup> Así se recoge en las Sts. de 8 de noviembre de 2001, Asunto C-338/98, *Comisión contra Reino de los Países Bajos*; y St. de 29 de abril de 2004 Asunto C-152/02 *Terra Baubedarf-Handel GmbH y Finanzamt Osterholz-Scharmbeck*. En concreto, en la St. de 5 de diciembre de 1996, Asunto C-85/95, *Sr. Reisdorf y el Finanzamt Köln-West* se recoge «*el ejercicio del derecho a la deducción está vinculado, por regla general, a la posesión del original de la factura o del documento que, según los criterios fijados por el Estado miembro de que se trate, se considere que producen los efectos de la factura*». Igualmente la St. de 18 de diciembre de 1997 concluye que «*tras establecer así los requisitos mínimos relativos a las menciones que obligatoriamente deben figurar en la factura o en el documento que produce sus efectos, la letra e) del apartado 3 del artículo 22 deja a los Estados miembros la libertad de fijar los criterios según los cuales tal documento puede considerarse que produce los efectos de una factura*».

<sup>1955</sup> Así lo recoge CALVO VÉRGEZ, J.: “La trascendencia de la factura desde el punto de vista de su eficacia probatoria a efectos del IVA: Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 noviembre 2004”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 13. 2005.

<sup>1956</sup> CALVO VÉRGEZ, J.: “La trascendencia de la factura desde el punto de vista de su eficacia probatoria...”; *cit.* señala que un elemento que hace referencia de forma específica a la prueba de las operaciones, como el de los elementos específicos de prueba, contemplado en el art. 8 del anterior Reglamento de facturación, se ha visto desplazado en el vigente Reglamento, lo que resulta indicativo de la voluntad del legislador de separar la prueba de las operaciones y las obligación de facturación de las mismas.

funcionamiento de su técnica impositiva. Al requerirse la factura como un requisito de exigibilidad, las cuotas se van a deducir por los empresarios o profesionales en la medida en que las mismas hayan sido soportadas –sin perjuicio del cumplimiento de los restantes requisitos de deducibilidad establecidos por la ley–.

Por tanto, no basta con la constatación de la realidad de la operación, sino que se exige el cumplimiento de un requisito adicional, como es disponer de una factura en la que consten los datos que se consideran imprescindibles para tener certeza, tanto de la realidad de la operación, como de la referente a esa parte concreta que resulta trascendental a estos efectos: la repercusión del tributo.

Lo que se matiza por la doctrina<sup>1957</sup> es que, si bien se parte de la necesidad de existencia de factura para el ejercicio del derecho a la deducción, sigue rigiendo el principio de libertad de prueba para verificar la realización de las operaciones. Dado que la deducibilidad presupone que las cuotas que se deducen han sido o van a ser ingresadas por otro; parece lógico que se exija al destinatario la disposición de este documento, y que además, el mismo cumpla con los requisitos establecidos al efecto.

La diferencia entre los requisitos formales que se establecen en el art. 97 de la Ley del IVA y la aplicación del principio de libertad de prueba, se ha señalado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución de 7 de febrero de 2001, donde se recoge su distinta naturaleza. La realidad de las operaciones se puede atener a cualquier medio de prueba. Pero una vez probada la realidad y naturaleza de las operaciones, y si se da el resto de los requisitos para la deducibilidad; el ejercicio del derecho a la deducción está condicionado a la posesión de los documentos que se recogen en el art. 97, y a que éstos cumplan con los requisitos que se establecen en cada caso<sup>1958</sup>.

También se ha puesto de manifiesto por la doctrina<sup>1959</sup>, en base a una interpretación más amplia y espiritualista, según la cual, la omisión de cualquier requisito no priva a la factura de efectos fiscales ni impide, en todos los casos, el ejercicio del derecho a la deducción o devolución de las cuotas. Tampoco se

---

<sup>1957</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto...*; cit. (pág. 779).

<sup>1958</sup> En este sentido la Resolución del TEAC de 18 de abril de 2007, que desestima el derecho a la deducción de la compensación efectuada en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del recibo original firmado por el titular de la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.

<sup>1959</sup> En este sentido, CHECA GONZÁLEZ, C.: “El fundamental derecho a la deducción en el IVA no puede limitarse, ni menos eliminarse, por la exigencia del cumplimiento de determinadas obligaciones formales”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 10. 2006, analiza el contenido de la St. del TSJ de Asturias de 28 de octubre de 2005 que vino a determinar la imposibilidad de deducción de las cuotas de IVA de un empresario, que había incumplido la obligación de confección de un inventario, en el supuesto del cese en el régimen especial del recargo de equivalencia que exige el art. 60 del Reglamento del IVA.

podría limitar el ejercicio de este derecho por incumplimiento de las obligaciones contables y registrales establecidas en la Ley, lo que podría dar lugar a la imposición de una sanción, pero no a la pérdida del derecho a la deducción.

En cuanto a la validez de una escritura pública como documento suficiente para el ejercicio del derecho a la deducción, la jurisprudencia y la doctrina administrativa mantienen posturas contrapuestas. Existen pronunciamientos en la jurisprudencia<sup>1960</sup> que admiten para el derecho a la deducción, la presentación de una escritura pública de compraventa, en base al argumento de que la rigidez del cumplimiento del requisito establecido legalmente debe ponerse en relación con la más flexible interpretación del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1961</sup>, en relación con los arts. 18 y 22 de la Sexta Directiva, que *«autorizan a los Estados miembros a entender por “factura” no solo el original sino también cualquier otro documento que produzca sus efectos con arreglo a los criterios fijados por estos mismos Estados miembros, y les confieren la facultad de exigir la presentación del original de la factura para justificar este derecho y la de admitir, cuando el sujeto pasivo ya no lo posea, otras pruebas que demuestren que la transacción objeto de solicitud de deducción se produjo efectivamente»*. El Tribunal defiende este argumento en base a que, si bien las escrituras no contienen todos los datos exigidos por el Reglamento, sin embargo contienen los suficientes a efectos del control del fraude fiscal, y que otra interpretación sería contraria al principio de proporcionalidad y haría depender el ejercicio de un derecho del cumplimiento de un requisito formal no trascendente.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, por el contrario<sup>1962</sup>, si bien subraya el valor probatorio indiscutible de la escritura y su vinculación con el devengo, no admite la misma para el ejercicio del derecho a la deducción. En este sentido, tiene en cuenta el criterio mantenido por el Tribunal Supremo<sup>1963</sup>, que niega el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas mediante determinadas facturas, respecto de las cuales el interesado había presentado fotocopias y no originales, así como la relativa a una factura en la que se omitió el NIF de la empresa emisora.

La Dirección General de Tributos, por su parte, mantiene la necesidad de que la operación se instrumente mediante factura para poder ejercitar el

---

<sup>1960</sup> Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 2003.

<sup>1961</sup> Citando a estos efectos la St. de 5 de diciembre de 1996, Asunto C-85/95.

<sup>1962</sup> En la Resolución de 5 de marzo de 2003, donde cita la Resolución de 11 de septiembre de 1997 y en la Resolución de 23 de junio de 2004, citando las Resoluciones de 22 de octubre de 1999 y 21 de enero de 2004.

<sup>1963</sup> St. de 6 de noviembre de 1998.

derecho a la deducción, como se manifiesta en multitud de Consultas<sup>1964</sup>. En este sentido, la doctrina de la Dirección General de Tributos no admite como documentos suficientes para poder ejercitar el derecho a la deducción, ni el documento público otorgado por el juez en las adjudicaciones judiciales de bienes<sup>1965</sup>, ni los documentos de dación en pago<sup>1966</sup>.

### **8.- Deducciones en sectores diferenciados de la actividad.**

De acuerdo con el art. 101 de la Ley 37/1992, los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

La existencia de sectores diferenciados de actividad responde a una situación en la que, un empresario o profesional, realiza actividades tan diferentes unas de otras, que se considera por parte del legislador, que el régimen de deducciones ha de aplicarse por separado a cada una de ellas. De acuerdo con el art. 9.1.c) de la Ley 37/1992, constituyen sectores diferenciados los siguientes:

- Los que se denominan sectores diferenciados de régimen general, en los que se tienen que dar los siguientes requisitos:
  - a) Que las actividades económicas realizadas sean distintas por tener asignados grupos distintos en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE)<sup>1967</sup>.

---

<sup>1964</sup> A estos efectos, de acuerdo con la Consulta de la DGT de 16 de abril de 1998 (Nº 0621-98) va a recoger que de acuerdo con la doctrina de este Centro Directivo, expresada en la Resolución vinculante de 3 de septiembre de 1986 (BOE del 2 de octubre), no constituyen documentos justificativos del derecho a la deducción las facturas en las que se omitan los requisitos establecidos en el artículo tercero del Real Decreto 2402/1985.

Esta Dirección General, en su Resolución vinculante de 13 de octubre de 1986 ha señalado expresamente en relación a los promotores de edificaciones, que *«los promotores de edificaciones estarán obligados a documentar las entregas de viviendas que efectúen mediante factura ajustada a lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto, con independencia de que los contratos en cuya virtud se hubiesen realizado dichas operaciones se hubiesen documentado en escritura pública»*. Igualmente, la Resolución de 20 de julio de 1994 insiste en que *«la empresa inmobiliaria... deberá expedir y entregar una factura completa ajustada a lo preceptuado en el artículo 3º del Real Decreto 2402/1985 por la entrega de una edificación pública, aunque dicha operación se hubiese documentado en escritura pública»*.

<sup>1965</sup> En este sentido la Resolución de 15 de septiembre de 1987 recoge que *«el documento público otorgado por el juez en las adjudicaciones judiciales de bienes no constituye un documento justificativo del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en las entregas en cuya virtud se efectúan dichas adjudicaciones de bienes»*.

<sup>1966</sup> En la Consulta de la DGT de 28 de abril de 1995, se señala que *«los documentos de dación en pago no constituyen documentos justificativos del derecho a la deducción del impuesto soportado, ya que a estos efectos sólo es válida la factura original que documenta la entrega correspondiente»*.

<sup>1967</sup> De acuerdo con el R.D. 1560/1992, de 18 de diciembre, por el que se aprueba la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE-93) se considera que existen grupos distintos cuando

- b) Que tengan un régimen de deducción diferente, apreciándose esto último cuando la prorrata de deducción correspondiente a los sectores, difiera en más de 50 puntos porcentuales.
- Los sectores diferenciados por mandato expreso de la norma y que son los siguientes, de acuerdo con el art. 9.1.c) letras b'), c') y d').
  - a) Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia.
  - b) Las operaciones de arrendamiento financiero a que se refiere la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito.
  - c) Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring".

El derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados en cada uno de ellos, se determinará de acuerdo con las reglas generales que sean aplicables. Por el contrario, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que se van a destinar a la realización de actividades a las que sean de aplicación el régimen simplificado, el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia, se determinará y ejercerá de acuerdo con las normas reguladoras de dichos regímenes especiales.

Tratándose de bienes y servicios que se van a utilizar en común en varios sectores diferenciados, la deducibilidad de las cuotas soportadas en su adquisición, se efectuará mediante el cálculo del porcentaje de prorrata correspondiente al conjunto de la actividad empresarial o profesional.

### ***9.- Deducibilidad de las cuotas soportadas por las entidades dependientes.***

Como hemos recogido anteriormente, existe una reciente doctrina de la Dirección General de Tributos que considera que, las prestaciones efectuadas por las sociedades de capital íntegramente municipal, y en tanto que se dan los

---

tengan asignados grupos diferentes en la CNAE y difieran en las tres primeras cifras de los códigos asignados. También hay que tener en cuenta la existencia de actividades accesorias, que son aquellas que permiten que la actividad principal se preste en mejores condiciones y que su volumen de operaciones no exceda del 15 por ciento de la principal.

requisitos que hemos visto en el epígrafe destinado a las formas de prestación de los servicios públicos; no se encuentran sujetas al impuesto, dado que dichas sociedades actúan como órganos técnico-jurídicos de la entidad pública que las ha creado<sup>1968</sup>. Esto va a significar que las cuotas que se correspondan íntegramente con la adquisición de bienes y servicios destinados, exclusivamente, a la realización de operaciones sujetas, no serán deducibles en ninguna proporción.

Ahora bien, si además realizan prestaciones para sujetos privados o para otros entes públicos, en este supuesto sí se considera que se actúa en el ejercicio de una actividad empresarial, y en la medida en que las actividades no se consideren exentas a efectos del impuesto; las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados, exclusivamente, a la realización de estas actividades, podrán ser objeto de deducción íntegramente. En el caso de que adquieran bienes y servicios para destinarlos tanto a sus actividades empresariales como no empresariales, respecto a los bienes de inversión no existiría problema, ya que la deducción se producirá en función de su afectación. En cuanto a los bienes y servicios que no tengan tal consideración, hemos de destacar la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos, que admite su deducción parcial<sup>1969</sup>.

Contemplando las consecuencias de esta consideración en su conjunto, en cuanto el ente local no tiene que soportar el impuesto repercutido por la sociedad mercantil, y por otro lado, ésta no va a poder deducir las cuotas que soporte por la adquisición de sus bienes y servicios, puede resultar ventajoso para el ente local, en cuanto las actividades realizadas por las sociedades dependientes tengan costes elevados de personal, que se integrarán en los costes correspondientes a la realización de la actividad y gravado con el tipo impositivo correspondiente.

En relación con las Entidades locales, y de acuerdo con la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos expuesta anteriormente respecto a la deducibilidad de las cuotas de las sociedades de capital íntegramente municipal; se ha planteado en diversas ocasiones la posibilidad de formar sectores diferenciados de actividad, en relación a las actividades sujetas y no sujetas. La Dirección General de Tributos concluye que no es posible dicha aplicación cuando se realice un mismo tipo de actividad; en estos supuestos, en todo caso, no se procederá al cálculo de ninguna prorrata o porcentaje de deducción, ya que ésta será la unidad<sup>1970</sup>.

---

<sup>1968</sup> Consultas de la DGT de 5 de julio de 2007 (Nº V1501-07) y 13 de julio de 2007 (Nº V1562-07). Igualmente la Consulta de 3 de septiembre de 2007 (Nº V1809-07) en relación con las prestaciones realizadas por un consorcio formado por una Diputación provincial y una serie de Ayuntamientos.

<sup>1969</sup> La anteriormente mencionada Consulta de la DGT de 25 de mayo de 2007 (Nº V1107-07).

<sup>1970</sup> Consultas de la DGT de 5 de julio de 2007 (Nº V1501-07), 13 de julio de 2007 (Nº V1562-07) y 14 de septiembre de 2007 (Nº V1928-07).



**10.- Deducibilidad de las cuotas soportadas en determinadas actividades empresariales realizadas por las Entidades locales.**

**a) Prestación del servicio público municipal de limpieza viaria y de recogida y de tratamiento de residuos.**

En el supuesto de que el Ayuntamiento tenga contratada la ejecución material de dicho servicio, la empresa adjudicataria que lo realiza le facturará su importe, repercutiéndole el IVA correspondiente. En este caso, como vimos anteriormente, nos encontraríamos con el supuesto de no sujeción que se contempla en el art. 7.8 de la Ley 37/1992, al tratarse de una actividad realizada directamente por un ente público mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Si, por el contrario, se entendiese que el Ayuntamiento no realiza la actividad, es evidente que no tendría la condición de sujeto pasivo<sup>1971</sup>. En ambos supuestos, no habría lugar a que el ente local se dedujese el IVA soportado por cuanto, o bien se trata de una actividad no sujeta y entonces operaría la prohibición del art. 94.Uno.1º, letra a) de la Ley 37/1992, o bien el Ayuntamiento no tendría, respecto de esa actividad, la consideración de empresario sino la de consumidor final, faltando con ello el requisito subjetivo a que se refiere el art. 93.Uno.1º de la Ley citada. El ente local tendría, en este último supuesto, la posibilidad de computar el IVA que le repercute la empresa, al igual que el importe del resto de la factura, como un coste de la operación, a efectos de calcular la cuantía de la tasa. Tampoco procede en este supuesto la aplicación de la regla de la prorrata, ya que el ejercicio de actividades no sujetas no otorga el derecho a deducir las cuotas soportadas<sup>1972</sup>.

Cuando la actividad se preste por una sociedad local al Ayuntamiento del que depende, en la medida que la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos considera que no realiza actividades sujetas al impuesto, las cuotas soportadas no podrán ser objeto de deducción.

**b) Servicio de distribución domiciliaria de agua potable.**

En cuanto a los conceptos por los que se va a poder practicar la deducción en concepto de IVA, hay que tener en cuenta que procederá la misma, siempre que la distribución del agua constituya el ejercicio de una actividad empresarial por parte del Ayuntamiento<sup>1973</sup>; por tanto, podrá deducir las cuotas del IVA que soporte por la adquisición de bienes y servicios destinados al desarrollo de tal

---

<sup>1971</sup> Resolución del TEAC de 6 de junio de 2001.

<sup>1972</sup> St. de la AN de 20 de abril de 2007.

<sup>1973</sup> Consulta de la DGT de 20 de abril de 2004 (Nº 1041-04).

actividad (por ejemplo, los gastos derivados de obras de renovación de redes de agua), y ello con independencia de que el servicio se preste sin contraprestación alguna<sup>1974</sup>. *A sensu contrario*, no podrán ser objeto de deducción, las cuotas soportadas en relación con obras de renovación de redes de consumo de agua, cuando se realicen al margen de una actividad empresarial ejercida por el Ayuntamiento. Cuando los bienes o servicios se utilicen tanto para la realización de actividades que dan derecho a deducir como para otras en que no se otorgue ese derecho, procederá la aplicación de la regla de la prorrata.

Una vez realizada esta puntualización, podemos analizar los distintos conceptos en los que la Dirección General de Tributos ha admitido que se deduzcan las cuotas soportadas generadas por los siguientes gastos:

- suministro de energía eléctrica para captar el agua potable y elevarla hasta los depósitos;
- adquisición de productos para el tratamiento de agua (cloro y productos químicos potabilizadores);
- servicios de compresor y máquinas excavadoras para la reparación de averías en la red de distribución de agua potable;
- servicios de fontanero para la reparación de averías en la red de distribución de agua potable y la instalación de acometidas domiciliarias y contadores;
- adquisición de contadores de medida de suministro de agua y adquisición de materiales de fontanería y construcción para la reparación de averías en la red de distribución de agua potable<sup>1975</sup>.

En cuanto a la adquisición de vehículos, hemos de tener en cuenta que el art. 95 de la Ley 37/1992 recoge la presunción de dedicación en un 50 por ciento o en un 100 por ciento, en función de la definición que el bien adquirido tenga a efectos del Reglamento General de Vehículos<sup>1976</sup>; en el supuesto de que no resulte de aplicación la presunción recogida en dicho artículo, las cuotas soportadas serán deducibles en la medida en que sea utilizada en el ejercicio de una actividad empresarial, lo cual se acreditará por cualquier medio admitido en derecho<sup>1977</sup>.

---

<sup>1974</sup> Consulta de la DGT de 3 de mayo de 2006 (Nº V836-06).

<sup>1975</sup> Consulta de la DGT de 26 de noviembre de 1997 (Nº 2479-97).

<sup>1976</sup> Que se recoge en el R. D. Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre Tráfico, Circulación de Vehículos a Motor y Seguridad Vial.

<sup>1977</sup> Consulta de la DGT de 27 de junio de 2006 (Nº V1232-06).

### **c) Ejecución subsidiaria.**

La posibilidad de la deducción de las cuotas soportadas por el Ayuntamiento, está condicionada al cumplimiento de los requisitos generales (arts. 92 a 114 de la Ley 37/1992); esto significa que puede quedar limitada, si el Ayuntamiento está sujeto a prorrata general en su actividad para el ejercicio en curso. En el ejercicio siguiente, la deducibilidad total del impuesto soportado por el Ayuntamiento requeriría la previa opción por la prorrata especial, en los plazos y formas establecidos en el art. 103 de la Ley del impuesto y 28 de su Reglamento.

#### **11.- Plazo para ejercitar el derecho a la deducción.**

De acuerdo con lo establecido en el art. 99 de la Ley 37/1992, el derecho a la deducción sólo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al período de liquidación en que su titular haya soportado las cuotas deducibles, o en las de los sucesivos; siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho, ya que en caso de que ésta no se ejercitara, se producirá la caducidad del derecho (art. 100 de la Ley 37/1992)<sup>1978</sup>. Este derecho se ejercitará en las declaraciones-liquidaciones trimestrales o mensuales, si el empresario tiene la consideración de gran empresa. Es importante señalar que la decisión en cuanto al ejercicio a la deducción dentro de este plazo es libre para el empresario o profesional, de forma que, una vez ha nacido el derecho a la deducción y se dispone del documento que corresponda en cada caso, se puede deducir la cuota en cualquier declaración-liquidación, siempre que no haya transcurrido el plazo previsto al efecto. La deducción se producirá en un momento posterior al del nacimiento del derecho cuando se haya emitido una factura rectificativa. Ahora bien, en el caso de que el empresario, pudiendo ejercitar el correspondiente derecho no lo haya efectuado en la declaración-liquidación correspondiente al momento en que se ha producido el devengo, la Dirección General de Tributos, ha determinado que resulta aplicable el art. 120.3, primer párrafo de la LGT, en virtud del cual *«cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente»*.

Ahora bien, se establece una excepción al plazo de caducidad del derecho a deducir, y que será en los supuestos de modificación de la base imponible

---

<sup>1978</sup> Salvo que, de acuerdo con el párrafo 2 del art. 100 mencionado, la procedencia del derecho a deducir o la cuantía de la deducción esté pendiente de la resolución de una controversia en vía administrativa o jurisdiccional, el derecho a la deducción caducará cuando hubiesen transcurrido cuatro años desde la fecha en que la resolución o sentencia sean firmes.

regulados en el art. 80 de la Ley 37/1992 y que dan lugar a facturas rectificativas, cuyo plazo para el ejercicio de este derecho se computará desde el momento en que se produjo el hecho que dá lugar a la rectificación, salvo en los supuestos de error en la liquidación de las cuotas repercutidas que determine un incremento de las cuotas a deducir, respecto de las cuales se limita el plazo de rectificación de la deducción al de un año, contado a partir de la fecha de expedición de la factura o documento equivalente rectificadas.

El saldo que resulte, en su caso, por diferencia entre el impuesto devengado y el soportado deducible, podrá ser compensado en declaraciones-liquidaciones posteriores (art. 99.5 de la Ley 37/1992), o bien solicitar la devolución del saldo a 31 de diciembre de cada año, en la última declaración-liquidación del ejercicio (la normativa no permite que se pueda solicitar en otra declaración-liquidación). Esta solicitud se podrá efectuar por el sujeto pasivo, una vez que quede asentada en los libros registro la cuota repercutida, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 115 de la Ley 37/1992.

### **12.- Derecho a la devolución del impuesto.**

Los empresarios y profesionales deducen las cuotas soportadas, de las cuotas devengadas con ocasión de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúan; si las cuotas soportadas son superiores a las repercutidas, la diferencia puede ser trasladada a las declaraciones-liquidaciones a presentar dentro de los cuatro años siguientes. Pero se admite la devolución de las cuotas, ya que se podrían originar costes excesivos de origen financiero.

De acuerdo con lo establecido en el art. 115 de la Ley 37/1992, la Administración dispone de un plazo de seis meses para practicar la liquidación provisional, y en caso de que no la practique, deberá proceder a la devolución de oficio del importe total de la devolución solicitada. Si una vez transcurrido dicho plazo no se ha ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución, el interés de demora establecido en el art. 26 de la LGT, a computar desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el sujeto pasivo así lo reclame.

En todo caso, hemos de tener en cuenta que estos ingresos no tienen la calificación de ingresos indebidos, ya que el ingreso efectuado en su día fue regular y obligatorio<sup>1979</sup>, por lo que se constituye como un crédito a favor del contribuyente, en virtud de las previsiones establecidas al efecto en la normativa reguladora de dicho impuesto<sup>1980</sup>. Además, en la propia Ley

---

<sup>1979</sup> St. del TS de 19 de diciembre de 2002 y Resolución del TEAC de 29 de noviembre de 1995.

<sup>1980</sup> En este sentido, la St. del TS de 30 de junio de 2003 menciona igualmente, el art. 11 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, el cual, al referirse a las

General Tributaria se distinguen ambos supuestos, pues el art. 31 se refiere como devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, a las cantidades ingresadas o soportadas *debidamente* como consecuencia de la aplicación del tributo; mientras que el art. 32, recoge el supuesto de devolución de los ingresos que *indebidamente* se hubieran realizado en el Tesoro Público, con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, estableciéndose en dichos artículos plazos distintos a partir de los cuales comienza el cómputo de los intereses de demora.

### **13.- Regularización de las deducciones practicadas en bienes de inversión.**

Los arts. 184 y 185 de la Directiva 2006/112/CE establecen la obligación de regularizar las deducciones practicadas en los supuestos en que la deducción inicialmente realizada sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo tuviese derecho, o cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en las condiciones tomadas en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones.

La transposición a nuestro Derecho interno se ha realizado a través de los arts. 107 y siguientes de la Ley 37/1992. En primer lugar, hemos de considerar que el IVA se devenga en los bienes de inversión en los mismos términos que la entrega de cualquier otro bien, por lo que el IVA soportado en su adquisición se puede deducir de inmediato<sup>1981</sup>. Ahora bien, como ha señalado la doctrina<sup>1982</sup>, los bienes de inversión, por su propia definición, están destinados a utilizarse de forma permanente en la actividad empresarial o profesional, por lo que, de no establecerse ninguna medida correctora, las deducciones

---

devoluciones de oficio, recoge que *«la Administración devolverá de oficio las cantidades que procedan de acuerdo con lo previsto en la normativa específica del... Impuesto sobre el Valor Añadido. Transcurrido el plazo fijado en las normas reguladora de cada tributo y, en todo caso, el plazo de seis meses, sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, el contribuyente tendrá derecho al abono de los intereses de demora... sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto. A estos efectos, dicho ingreso se devengará desde la finalización del plazo de que dispone la Administración Tributaria para practicar liquidación provisional hasta la fecha en que se ordene el pago de la correspondiente devolución».*

<sup>1981</sup> Y ello es así, como señala CRUZ AMORÓS, M.: “Los bienes de inversión en el IVA”; *Carta Tributaria*, nº 13. 1985 (pág. 2) porque el IVA español y en general el comunitario, se adscribe a la fórmula denominada IVA consumo en lugar de la del tipo IVA renta “en la que se deduciría el impuesto soportado a medida que tiene lugar la depreciación de los bienes de inversión. Así lo afirmaba, igualmente, la Memoria del Proyecto de Ley –se refiere a la Ley 1985- al decir que... puesto que el modelo de Impuesto sobre el Valor Añadido adoptado es el denominado por la doctrina de tipo consumo, los sujetos pasivos podrán deducir inmediatamente las cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión, sin perjuicio de la correspondiente regularización posterior. De esta forma se evita el riesgo de que el tributo soportado en la adquisición de tales bienes se convierta en un coste financiero para los empresarios o profesionales”.

<sup>1982</sup> AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 909).

practicadas no se adecuarían al uso efectivo de los bienes respecto a aquellos empresarios que realicen actividades con derecho a la deducción junto con otras que no la generen.

## **B) APLICACIÓN DE LA REGLA DE LA PRORRATA.**

### **1.- Consideraciones generales.**

Los empresarios o profesionales pueden realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios en el desarrollo de actividades de carácter empresarial, y por tanto sujetas al IVA que, cumplidos el resto de los requisitos, generarán el derecho a deducir; junto con otras actividades de carácter empresarial a efectos del IVA, y cuyas cuotas soportadas no podrán ser objeto de deducción. Será en estos supuestos cuando se aplique la regla de la prorrata, para determinar el importe de las cuotas soportadas que pueden deducir<sup>1983</sup>.

En nuestro ordenamiento, existen dos clases de prorrata, la general y la especial.

En el caso de la prorrata general, se deducirá un porcentaje del total de cuotas soportadas; este porcentaje será la relación existente entre las operaciones realizadas que den lugar a la deducción (sujetas no exentas) y el total de operaciones realizadas por el sujeto pasivo (las anteriores más las que no otorguen derecho a deducir), según el art. 104 de la Ley 37/1992.

En el supuesto de que resulte aplicable la prorrata especial, por haber optado a ello el sujeto pasivo y darse las condiciones necesarias, se deducirán íntegramente las cuotas soportadas por bienes y servicios que se empleen en operaciones que dan lugar a deducción; las que se emplean en operaciones que no dan lugar a deducir no serán objeto de deducción; y aquellas que se destinen a unas operaciones que dan derecho a deducción junto con otras que no lo generan, serán deducibles en una proporción equivalente al porcentaje calculado para la prorrata general. Por tanto, habrá unas cuotas íntegramente deducibles, otras no deducibles, y otras deducibles en la proporción anteriormente expresada.

En nuestro ordenamiento, salvo en los casos en que así esté previsto, se

---

<sup>1983</sup> El art. 102.Uno de la Ley 37/1992 establece que *«la regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho»*. El número uno del artículo 102 ha sido redactado por el número dos del artículo único de Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea.

aplica la prorrata general. Sin embargo, el esquema establecido en la Sexta Directiva anteriormente, y en la Directiva 2006/112/CE actualmente, es diferente, correspondiéndose con el sistema de prorrata especial. Como ha señalado la doctrina<sup>1984</sup>, el sistema que se contempla en la Ley 37/1992 destaca por su facilidad de aplicación, aunque por contrapartida, se pierde precisión y puede conducir a situaciones de desajuste entre cuotas soportadas y utilización efectiva de bienes y servicios; aunque en todo caso es conforme con la normativa comunitaria, en cuanto el art. 173 de la Directiva 2006/112/CE permite que los Estados miembros adopten una medida de este tenor.

## **2.- Incidencia en el derecho a la deducción de la percepción de subvenciones.**

La entrada en vigor de la Ley 66/1997 supuso la inclusión en el denominador del porcentaje de prorrata de todas aquellas subvenciones que, destinadas a financiar la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo, no formaran parte de la base imponible del impuesto; si bien con un tratamiento específico para las subvenciones de capital, y en particular para las destinadas a la adquisición de bienes y servicios determinados, todo ello mediante la modificación del art. 102.Dos.2º de la Ley 37/1992.

Por lo que respecta al cómputo de las subvenciones en el denominador de la prorrata, hay que tener en cuenta que el art. 19 de la Sexta Directiva (y en el mismo sentido el art. 174 de la Directiva 2006/112/CE) facultaba a los Estados miembros a incluir las subvenciones que no estén vinculadas directamente al precio en el denominador del porcentaje de la prorrata; por lo que el Estado español vino a incluir, a partir del 1 de enero de 1998, las subvenciones no vinculadas directamente al precio en el denominador de la prorrata, amparándose en una opción que le permitía la Sexta Directiva.

Respecto al segundo cambio introducido en esta materia, es preciso hacer referencia a la Disposición Transitoria Vigésimo Segunda de la citada Ley 66/1997, la cual estableció que la modificación establecida por dicha Ley en el art. 104.Dos.2º de la Ley 37/1992 únicamente se aplicaría a subvenciones que se hubiesen acordado a partir del 1 de enero de 1998. La interpretación dada por la Dirección General de Tributos al término “acordadas” contenido en dicha Disposición, fue la de considerar que una subvención se había acordado cuando se había reconocido por parte de la entidad otorgante la obligación de hacer efectiva la misma, una vez cumplidos por parte del subvencionado los requisitos establecidos en cada caso. En estas condiciones, únicamente las subvenciones cuya obligación de pago se hubiese reconocido a partir del 1 de enero de 1998, recibirían el tratamiento previsto en el art. 104.Dos.2º.

---

<sup>1984</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto...*; cit. (pág. 843)

La derogación de esta Disposición se realizó a través de la Disposición Derogatoria Segunda de la Ley 55/1999, especificando la misma que el efecto de ésta derogación era para incluir en el denominador del porcentaje de prorrata las subvenciones percibidas en cada año, con independencia del ejercicio en que se pudieran entender acordadas, siempre que se cumplieran las condiciones establecidas en el art. 104 de la Ley 37/1992<sup>1985</sup>.

Una segunda modificación se va a producir como consecuencia del art. 6.10 de la Ley 55/1999, en virtud de la cual se van a excluir del denominador del porcentaje de prorrata las subvenciones procedentes del Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca, de forma que las subvenciones procedentes del mismo que se destinaran a financiar la actividad empresarial o profesional y que se percibieran a partir del año 2000, no minorarían el derecho a la deducción de los empresarios o profesionales que las recibieran.

### **3.- Sentencia de 6 de octubre de 2005 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.**

La Comisión Europea interpuso contra España un recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas en virtud del cual, se llevó a cabo la instrucción de un procedimiento (Asunto C-204/03) por incumplimiento de los arts. 17 y 19 de la Sexta Directiva IVA<sup>1986</sup>; al prever en la normativa española una prorrata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectuaran únicamente operaciones gravadas, y al instaurar una norma especial que limitaba el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

El art. 17 de la Sexta Directiva regulaba los supuestos en que el sujeto pasivo tenía derecho a la deducción, y el art. 19 del mencionado texto legal, el cálculo de la prorrata de deducción. En el apartado 5 del art. 17 se hacía referencia al cálculo que se aplicaría en el derecho a la deducción, cuando el

---

<sup>1985</sup> SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: “Novedades introducidas en la Ley 37/1992, reguladora del IVA por las Leyes 54/1999 y 55/1999”; *Carta Tributaria. Monografías*, nº 329. 2000.

<sup>1986</sup> El *item procesal* seguido fue el siguiente: el 21 de mayo de 1999, la Comisión de las Comunidades Europeas envió al Reino de España una solicitud de información con respecto a la interpretación del art. 104 de la Ley del IVA. El Reino de España respondió mediante un escrito de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda fechado el 14 de junio de 1999. La Comisión no consideró satisfactoria la respuesta de las autoridades españolas, por lo que les remitió, el 20 de abril de 2001, un escrito de requerimiento y posteriormente, el 27 de junio de 2002, un dictamen motivado. En estos escritos la Comisión reprochaba al Reino de España el incumplimiento de las obligaciones que le incumbían en virtud de la Sexta Directiva, al mantener en vigor las disposiciones citadas de los artículos 102 y 104 de su Ley del IVA, y en el último mencionado, le instaba a adoptar las medidas necesarias para adaptarse a la misma en un plazo de 2 meses desde la notificación. Mediante escrito de 20 de septiembre de 2002, el Reino de España justificó parcialmente el mantenimiento de su normativa. Como consecuencia de dicha postura, la Comisión interpuso el presente recurso. Las conclusiones del Abogado General Sr. L.M. Polaires Maduro fueron presentadas el 10 de marzo de 2005 y la St. es de 6 de octubre de 2005.



sujeto realizara tanto operaciones que originaran el derecho a la deducción como otras que no originaran tal derecho. Ésta deducción era proporcional a las operaciones deducibles. Así, se hacía referencia al cálculo de la prorrata, que se desarrollaba en el art. 19, enumerando las magnitudes que habían de figurar en el numerador y en el denominador. Asimismo, se otorgaba al legislador nacional la facultad de incluir o no en el denominador, la cuantía de las subvenciones no vinculadas directamente al precio.

Pues bien, el art. 102 de la Ley 37/1992 regulaba los supuestos de aplicación de la regla de la prorrata, que se aplicaba para aquellos sujetos que realizaban tanto operaciones sujetas como no sujetas al impuesto, así como a aquellos que recibían subvenciones que no se integraban en la base imponible del impuesto (al no estar directamente vinculadas al precio) y que se destinaban a financiar actividades empresariales o profesionales. Respecto a este último supuesto de aplicación, el Abogado General en sus conclusiones manifiesta que: *«Esta ampliación del ámbito de aplicación de la regla de prorrata es claramente contraria a la Sexta Directiva. En efecto, de los términos inequívocos de su artículo 17 se desprende que sólo cabe aplicar la prorrata de deducción prevista en el artículo 19 de dicha Directiva a una categoría concreta de sujetos pasivos. Se trata de los sujetos pasivos «mixtos», que son los que efectúan indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho. Por consiguiente, no puede aplicarse la prorrata a los sujetos pasivos «totales», que son los que realizan únicamente operaciones con derecho a deducción».*

El Gobierno español sostenía que el art. 19 de la Sexta Directiva podía ser objeto de una aplicación autónoma, siendo posible aplicar la prorrata en circunstancias distintas de las establecidas en el art. 17 de la Sexta Directiva. El Abogado General en sus conclusiones rechaza tal interpretación, ya que, de acuerdo con el art. 19, apartado 1 de la Sexta Directiva, la prorrata de deducción se aplicaba cuando concurrían las circunstancias previstas en el art. 17, apartado 5, párrafo primero, de dicha Directiva. Por consiguiente, no pueden disociarse ambos artículos. El ámbito de aplicación del art. 19, apartado 1, se circunscribe exactamente al del art. 17, apartado 5, párrafo primero, que lo define claramente como el de los *«bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho».*

Además, esta interpretación sería contraria al espíritu armonizador de la Sexta Directiva, en cuanto supone una limitación al derecho a la deducción en supuestos distintos a los previstos en la misma. El argumento esgrimido por España para defender la redacción del art. 102 hacía referencia al principio de equidad, ya que se otorgaban ventajas adicionales a los sujetos pasivos subvencionados frente a los sujetos pasivos mixtos, que sí estaban limitados por el derecho a la deducción. Ahora bien, como se recoge en las Conclusiones

del Abogado General, los Estados miembros disponen de medios alternativos suficientes para restablecer la igualdad de condiciones de competencia entre los sujetos pasivos beneficiarios de subvenciones y los sujetos pasivos no beneficiarios de las mismas. En cualquier caso, las autoridades nacionales no están facultadas para modificar un texto claramente redactado.

Por otro lado, el art. 104.2 de la Ley 37/1992, regulaba la inclusión de las subvenciones de capital en el denominador de la prorrata, y el derecho a la deducción por los bienes adquiridos, en la medida en que hayan contribuido a su financiación. El Abogado General sostiene que esta disposición es contraria a la Sexta Directiva. La limitación del derecho a deducción por causa de la concesión de subvenciones no vinculadas al precio sólo afecta, a tenor de los arts. 17 y 19 de la Sexta Directiva, a los sujetos pasivos mixtos y, en lo que a éstos se refiere, puede aplicarse únicamente con arreglo a la fórmula de la prorrata prevista en el art. 19. En este sentido, la Ley del IVA se extralimitaba doblemente: por una parte, ampliaba el ámbito de aplicación de dicha limitación a sujetos pasivos no incluidos en el mismo y, por otra, imponía a los que sí lo estaban una limitación al margen de la fórmula establecida en la Sexta Directiva.

Es jurisprudencia reiterada que *«sólo se permiten excepciones (al derecho a deducción) en los casos previstos expresamente por la Directiva»*. España vino a alegar como justificación los principios de equidad económica y la necesidad de evitar el falseamiento de la competencia. Sin embargo, como ha reconocido el Tribunal de Justicia, aunque el régimen de deducción del IVA establecido por el legislador comunitario no sea perfecto, no existe, en cualquier caso, posibilidad alguna de establecer excepciones al mismo ni de eludir su aplicación. Lo mismo sucede con el régimen de limitación del derecho a deducción. Se prohíbe a los Estados miembros la creación de limitaciones al margen de las opciones previstas en la Directiva aunque, en determinadas ocasiones, dichas limitaciones pudieran resultar económicamente justificadas. De no ser así, se estaría menoscabando el objetivo de armonización que perseguía la Sexta Directiva.

En cuanto a los efectos de la Sentencia por incumplimiento en el tiempo, España solicitó al Tribunal de Justicia que, de estimarse que se había producido un incumplimiento, limitase en el tiempo los efectos de su Sentencia, lo cual es rechazado por el Abogado General. Y ello es así, porque, para que pudiera darse, hubiera sido necesario que pudiera acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho Comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión. El Abogado General entiende que es evidente que las disposiciones comunitarias pertinentes en el presente asunto no ofrecen dudas en cuanto a su correcta interpretación. El Reino de España no podía ignorar que su normativa era incompatible con las disposiciones de la Sexta Directiva.

El primer y más evidente efecto de la Sentencia, fue que el legislador español tenía la obligación de modificar la Ley del IVA y ajustarse a la Sexta Directiva<sup>1987</sup>. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no es competente para declarar nula una Ley nacional, ni tampoco puede sustituir al legislador en el ejercicio de sus funciones. Pero al declarar que un Estado miembro ha infringido el ordenamiento comunitario, resulta exigible que el Estado asuma el pronunciamiento y proceda a legislar conforme al Derecho Comunitario. Pero ésta no resulta ser la consecuencia más inmediata, sino que con la Sentencia, la norma interna deviene inaplicable<sup>1988</sup>, en virtud del principio de primacía del Derecho Comunitario sobre el ordenamiento interno de los Estados miembros. La aplicación de este principio impide la aplicación de una norma nacional que resulte contraria a las disposiciones comunitarias. Por tanto, nos encontramos que a partir de los pronunciamientos recogidos en la Sentencia de 6 de octubre de 2005, los artículos de la Ley 37/1992 no debían ser aplicados ni por los órganos jurisdiccionales ni por la Administración tributaria.

#### **4.- Resolución 2/2005 de la Dirección General de Tributos.**

Posteriormente, con fecha 14 de noviembre de 2005, la Dirección General de Tributos dictó la Resolución 2/2005, sobre la incidencia del derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, en virtud de la cual, se pueden extraer como conclusiones las siguientes<sup>1989</sup>:

1. La aplicación de la regla de la prorrata se producirá respecto a los sujetos pasivos que realicen operaciones sujetas y no sujetas (sujetos mixtos) así como aquellos que realicen actividades sujetas y exentas del art. 20.Uno de la Ley 37/1992, salvo que realicen operaciones financieras o inmobiliarias no habituales para el empresario o profesional. Ello es coherente con el art. 104.Tres de la Ley 37/1992, que establece que estas operaciones no se computan en ninguno de los términos de la relación.

---

<sup>1987</sup> De acuerdo con el art. 228 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

<sup>1988</sup> En este sentido, la Sentencia del TJCE de 9 de diciembre de 2003, Asunto C-129/00, *Comisión contra República Italiana*. En todo caso, es doctrina reiterada del Tribunal, a partir de la *Sentencia Simmental* de 9 de marzo de 1978, la obligación de que los órganos jurisdiccionales apliquen la norma comunitaria y no la norma nacional infractora.

<sup>1989</sup> En el propio texto de la Resolución se recoge la no aplicación de la misma a las subvenciones que por considerarse directamente vinculadas al precio, forman parte de la base imponible del tributo.

2. En este supuesto, en el cálculo de la regla de la prorrata, se incluirá en el denominador el total de las subvenciones recibidas, con excepción de:

- Las destinadas a financiar operaciones no sujetas o exentas que generen derecho a la deducción. En este supuesto, la parte de la subvención que deberá computar será únicamente la que se dirija a financiar el resto de sus operaciones<sup>1990</sup>.
- Las percibidas por los Centros Especiales de Empleo<sup>1991</sup>.
- Las financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria (FEOGA) o al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca (IFOP).
- Las concedidas para financiar gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica<sup>1992</sup>.

3. Si el sujeto pasivo del IVA realiza operaciones en lo que se denomina sectores diferenciados de actividad, y viene obligado a aplicar la regla de la prorrata, habrá de tenerse en cuenta que:

- a) Tendrá que especificar a qué sector corresponde la realización de las operaciones exentas.
- b) Para el cálculo de la prorrata de deducción, debe computar las subvenciones percibidas para la financiación de las actividades realizadas en su desarrollo.
- c) Si la subvención se destina simultáneamente a financiar actividades correspondientes a varios sectores diferenciados con un régimen distinto, deberá determinarse la parte de la subvención que se destina a la financiación de cada una de estas actividades.

4. Si el sujeto pasivo viene aplicando la prorrata especial, la inclusión dependerá de que se dé alguna de estas situaciones:

- a) Bienes o servicios utilizados exclusivamente en operaciones que

---

<sup>1990</sup> A estos efectos se podrá utilizar cualquier elemento de juicio que permita la separación en lo que respecta al destino de las subvenciones percibidas, atendiendo, en caso de inexistencia de otro, al volumen de las operaciones respectivas.

<sup>1991</sup> Siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 del art. 43 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, por la que se regulan dichos centros.

<sup>1992</sup> Tienen tal consideración las actividades y gastos relacionados en el art. 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

generen derecho a la deducción: las cuotas serán plenamente deducibles.

b) Bienes o servicios de utilización exclusiva en operaciones que no generen derecho a la deducción: las cuotas no resultan en ningún caso deducibles.

c) Bienes o servicios que se utilicen de forma indistinta en el conjunto de la actividad: resultará de aplicación el procedimiento de la prorrata, que será la general.

5. La limitación de la deducción del IVA respecto a los bienes de capital subvencionados recogidos por la Ley 37/1992, no resulta adecuada a la Sexta Directiva, por lo que estas subvenciones deberán de ser tratadas igual que las corrientes; recogiendo la Dirección General de Tributos que el sujeto pasivo podrá seguir optando por computarlas por quintas partes (en el ejercicio en el que se recibe y en los 4 siguientes) al considerarse una medida favorable para los contribuyentes, ya que ofrece la posibilidad de atenuar el efecto en las deducciones del IVA por la percepción de este tipo de subvenciones. Ésta limitación tampoco puede ser objeto de aplicación a los empresarios acogidos al régimen especial simplificado.

6. Las subvenciones se imputan en el año en el que se perciben.

7. Estas consideraciones no resultan de aplicación a las subvenciones que, por considerarse directamente vinculadas al precio, forman parte de la base imponible del tributo.

8. En cuanto a los efectos temporales de la aplicación de la Sentencia, si bien ésta no recoge la posibilidad de limitar los efectos en el tiempo y la Dirección General de Tributos recoge que la misma debe aplicarse con efectos *ex tunc*; esto no significa que deba realizarse sin límite alguno, en base a distinta jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>1993</sup>. El mencionado Centro Directivo recoge las consecuencias de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones de la siguiente manera:

a) Para los supuestos de autoliquidaciones en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme, no podrá procederse a la devolución de

---

<sup>1993</sup> En concreto, en la Resolución de 14 de noviembre de 2005 se cita la Sentencia de 17 de noviembre de 1998, *Aprile*, C-228/96 que reconoce expresamente la compatibilidad con el Derecho Comunitario de la fijación de plazos preclusivos para reclamar, en aras del principio de seguridad jurídica, reconociendo como razonable la fijación de un plazo de 3 años desde el pago. En el mismo sentido se mencionan las Sentencias de 9 de febrero de 1999, *Diles-port*, C-343/96 o la de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer*, C-62/00.

ingresos indebidos.

b) En los supuestos en que se haya dictado liquidación administrativa pero no haya devenido firme, habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga fin al procedimiento.

c) En cualquier otro supuesto, la solicitud siempre se tiene que referir a ejercicios no prescritos.

### **5.- Instrucción 10/2005 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.**

Con posterioridad a dicha Resolución, la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó la Instrucción 10/2005, de 30 de noviembre al objeto de establecer los criterios de actuación de sus órganos en la aplicación efectiva de la Sentencia de 6 de octubre de 2005. Se van a recoger una serie de precisiones respecto a las siguientes cuestiones:

1. En cuanto al ámbito temporal, no será de aplicación a los ingresos indebidos cuando tengan su origen en una liquidación administrativa firme, pero que sea como consecuencia de un procedimiento tributario en el que se haya comprobado la aplicación de la prorrata general o especial.
2. A los denominados sujetos plenos, no les resultará de aplicación el régimen de prorrata por la percepción de subvenciones no vinculadas al precio. Esto tendrá como consecuencia un aumento del importe de las cuotas de IVA soportado deducibles y, por tanto, un menor resultado a ingresar o un mayor resultado o saldo a compensar o a devolver, en el último periodo de liquidación del año anterior o en el cálculo del porcentaje de deducción provisional. También tendrá como consecuencia, la alteración del importe de las cuotas del IVA soportado deducibles en la regulación de bienes de inversión y en el régimen de deducción y regularizaciones derivadas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales.

### **6.- Ley 3/2006 de modificación de la Ley 37/1992.**

Finalmente, la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992 ha eliminado cualquier tipo de restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio<sup>1994</sup> respecto a las operaciones que se produzcan a partir del 1 de enero

---

<sup>1994</sup> Consulta de la DGT de 26 de mayo de 2006 (Nº V0997-06) y Consulta de 19 de abril de 2006 (Nº 0758-06), respecto a las subvenciones recibidas por un Ayuntamiento para la construcción de un

de 2006, reflejando la voluntad del legislador plasmada en la Exposición de Motivos. Por tanto, los criterios señalados anteriormente son aplicables hasta el 31 de diciembre de 2005.

Sin embargo, las subvenciones percibidas antes de la mencionada entrada en vigor, deberán tratarse a la luz de los criterios contenidos en la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, dictada a partir de la Sentencia de 6 de octubre de 2005 del Tribunal de Luxemburgo.

### **7.- El derecho a completar deducciones en ciertos supuestos de autoconsumo.**

El art. 102.Dos de la Ley 37/1992<sup>1995</sup> indica que los empresarios o profesionales podrán completar las deducciones practicadas cuando los bienes o servicios se destinan a la realización de ciertos autoconsumos internos de bienes, en supuestos de cambios de afectación que se asimilan a entregas de bienes a título oneroso, en los arts. 9.1.c) cuando se trate de existencias o 9.1.d) respecto a bienes de inversión. Como ha señalado la doctrina<sup>1996</sup>, ese precepto está un tanto desubicado, ya que no se trata de determinar un supuesto de aplicación de la regla de la prorrata, sino de computar unas deducciones que en su día se vieron limitadas, y que ya no resultan procedentes por la existencia de un autoconsumo posterior de los bienes.

### **8.- La prorrata general.**

La prorrata general parte de la hipótesis de que existe una correlación perfecta entre la proporción de operaciones que realiza un empresario generadoras y no generadoras del derecho a la deducción, y los bienes y servicios que dicho empresario ha adquirido para su realización. En la práctica, se prescinde de la determinación del destino efectivo de los bienes y servicios adquiridos. Ahora bien, la regla de la prorrata es aplicable sólo para determinar la proporción en la que se encuentran las operaciones generadoras del derecho a la deducción respecto del total de las realizadas, pero siempre dentro del ámbito de aplicación del tributo. Por tanto, no se podrá acudir a este procedimiento para establecer el uso empresarial de bienes y servicios sólo parcialmente afectos a la actividad.

---

vertedero con planta de tratamiento de residuos y recibiendo financiación del Fondo de Cohesión.

<sup>1995</sup> En virtud del cual: «No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra c), que tengan por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos comprendidos en la letra d) del mismo artículo y número de esta Ley».

<sup>1996</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 851).

En el ámbito de las Entidades locales se hace especialmente dificultoso aplicar la regla de prorrata, en cuanto la realización de operaciones empresariales, que en numerosas ocasiones se encuentran exentas, se simultanea con operaciones que por realizarse en el ámbito de sus funciones públicas, no generan derecho a la deducción. Es por ello que la Dirección General de Tributos ha concluido que no resulta aplicable la regla de la prorrata, cuando se trata de bienes destinados conjuntamente a la realización de operaciones empresariales y no empresariales<sup>1997</sup>, sino que se aplicará respecto a las operaciones empresariales que generen y no generen derecho a la deducción<sup>1998</sup>.

Además, hay que tener en cuenta que no se incluyen las cuotas que se recogen en los arts. 95 y 96 de la Ley del Impuesto, a lo que habría que añadir cualesquiera otras que no cumplan los requisitos exigidos para practicar la deducción.

En cuanto al porcentaje de deducción, y de acuerdo con el art. 104.Dos de la Ley 37/1992, se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

- En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda. En todo caso, en este numerador hemos de tener en cuenta la percepción de subvenciones vinculadas al precio, puesto que, de acuerdo con el art. 78 de la Ley 37/1992, se consideran

---

<sup>1997</sup> En la Consulta de 12 de diciembre de 1986 vista anteriormente, se añade: «*En el supuesto de que los sujetos pasivos del Impuesto integrados en las Corporaciones Locales, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, realicen operaciones que originen el derecho a deducir y otras operaciones empresariales o profesionales que no originen tal derecho deberán aplicar la regla de prorrata para practicar las deducciones... Para la aplicación de la regla de prorrata no podrán determinarse los conceptos a incluir en el denominador o numerador de la fracción a que se refiere el párrafo anterior considerando la adscripción de los ingresos obtenidos a un determinado concepto presupuestario como se propone en el escrito de consulta. Dicho porcentaje resultará exclusivamente de las entregas de bienes y prestaciones de servicios o, en su caso, las exportaciones realizadas en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. En cada una de las Corporaciones Locales podrán integrarse una o varias entidades que tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto por realizar con habitualidad y por cuenta propia operaciones empresariales o profesionales*».

<sup>1998</sup> Como puede suceder en la deducción de las cuotas soportadas por la construcción y reforma de un polideportivo municipal, que cuenta con un bar restaurante. La explotación del polideportivo se considera una operación sujeta, pero exenta en el caso de la prestación de actividades deportivas, y no exenta respecto a la explotación del bar. No serán deducibles las cuotas soportadas por la construcción del acceso al complejo deportivo –Consulta de 2 de octubre de 2003 (Nº 1512-03)-.



contraprestación de las operaciones<sup>1999</sup>.

- En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

Por tanto, en el denominador, tal y como se recogía en la Ley 30/1985, no se computan las operaciones no sujetas<sup>2000</sup>.

En todo caso, hay que tener en cuenta que con la modificación operada por la Ley 3/2006, se ha eliminado cualquier tipo de restricción en el derecho a la deducción que se pudiera ocasionar por la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones<sup>2001</sup>.

---

<sup>1999</sup> Esta consideración es congruente con la regulación que se contiene en otras normas. A estos efectos, la Resolución de 16 de mayo de 1991 del ICAC por la que se fijan los criterios generales para determinar el “importe neto de la cifra de negocios” (Resolución que podemos considerar objeto de aplicación puesto que el R.D. 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, establece en su Exposición de Motivos que «*adicionalmente y siempre y cuando no se opongan a lo dispuesto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad, se mantienen en vigor las resoluciones aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sin perjuicio de la necesidad de proceder a su revisión en un breve espacio de tiempo*») si bien parte de que las subvenciones no se incluyan en el importe neto de la cifra de negocios, admite su inclusión en casos excepcionales, cuando se producen en el marco de «*algunas actividades concretas en los que los que la subvención se concede individualizadamente, en función de las unidades de producto vendidas, se tomará en consideración para formar parte de la cifra de negocios, debiendo contabilizarse... junto con los ingresos a los que se vincula, es decir, ventas o ingresos por prestaciones de servicios. De esta forma se obtiene el mismo resultado que si el perceptor de las subvenciones fuera el comprador de los bienes o servicios cuyo precio está subvencionado. Deberá, no obstante, facilitarse información en la memoria de las subvenciones recibidas*».

<sup>2000</sup> El Informe de la IGAE de 18 de mayo de 1993 (en relación con la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en un organismo autónomo comercial) aclara que en el denominador no se incluían las operaciones no sujetas, ya que aunque el art. 40.4 de la Ley 30/1985 recogía que «*a los efectos del cálculo de la prorrata se entenderá por importe total de operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, ... incluso respecto de las operaciones exentas y no sujetas al impuesto*», las operaciones que deben incluirse son las que se realicen en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, y que por tanto, se integren en el hecho imponible del impuesto. Esta interpretación está en consonancia con el art. 70.1 del derogado Reglamento del IVA «*en los casos de aplicación de la regla de prorrata general la deducción se referirá solo a la parte del impuesto que, soportado en cada periodo de liquidación, corresponda al porcentaje que el montante de las operaciones que originan derecho a la deducción represente respecto del total de las realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional*». En este sentido, la Consulta no vinculante de la Dirección General de Tributos de 16 de mayo de 1990.

<sup>2001</sup> Con la anterior regulación, de forma resumida, podemos tener en cuenta que no se computaban las subvenciones destinadas a financiar operaciones exentas o no sujetas que originaban el derecho a la deducción (exenciones plenas de los arts. 21 y siguientes de la Ley 37/1992), así como las percibidas por los Centros especiales de empleo, las del FEOGA, IFOP, gastos de investigación, desarrollo o innovación tecnológica y con un tratamiento especial para las subvenciones de capital. Respecto a las subvenciones entregadas a las sociedades de capital íntegramente municipal, si era para financiar déficit, al no considerarse como ingresos, no se integraban en el denominador del porcentaje de prorrata. Sin embargo, si el destino era para asegurar una rentabilidad mínima o para fomentar la realización de actividades

En cuanto a las operaciones que no se computan, en primer lugar hay que tener en cuenta que, dado que sólo se tendrán en cuenta las operaciones que se definen como entregas de bienes o prestaciones de servicios en la Ley 37/1992, no se considerarán las importaciones, adquisiciones intracomunitarias de bienes o los supuestos de inversión del sujeto pasivo. Tampoco se computan las operaciones que un empresario pueda estar realizando al margen de su actividad empresarial, o de ingresos que reciban por otras actividades (tales como indemnizaciones). Además, hay que tener en cuenta que las operaciones que se relacionan en el art. 104.Tres de la Ley 37/1992<sup>2002</sup>, dado que se excluyen del cómputo tanto del numerador como del denominador, se consideran inexistentes.

De esas operaciones que se relacionan en el art. 104.Tres de la actual Ley del IVA, por su incidencia respecto a las Entidades locales, podemos destacar:

- Las cuotas del IVA que hayan gravado directamente las operaciones, de forma que el cómputo de las operaciones se efectúa IVA no incluido; y ello es así porque, en otro caso, se produciría una distorsión en el cálculo, ya que las operaciones no exentas, a las que se añadiría el tributo correspondiente, se ponderarían en mayor medida que las exentas.
- El importe de las entregas de bienes de inversión que el empresario haya utilizado en el desarrollo de su actividad empresarial; con ello, se pretende evitar que se falsee el

---

específicas, sí resultaban computables en el denominador de la prorrata. En cuanto a las subvenciones vinculadas al precio, si los servicios prestados estaban sujetos y no exentos, se incluía en el numerador y en el denominador del cálculo de la prorrata. Si se trataba de actividades exentas, únicamente se incluía en el denominador.

<sup>2002</sup> El art. 19.Tres de la Ley 37/1992 recoge:

*«1.º Las operaciones realizadas desde establecimientos, permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto, cuando los costes relativos a dichas operaciones no sean soportados por establecimientos permanentes situados dentro del mencionado territorio.*

*2.º Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.*

*3.º El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.*

*4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.*

*En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.*

*Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.*

*5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.*

*6.º Las operaciones a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra d) de esta Ley».*

porcentaje mediante la inclusión de operaciones que no responden al desarrollo normal de la actividad, y que normalmente será un importe considerable. Por tanto, en el ámbito de las Entidades locales, no se tendrán en cuenta las enajenaciones de inmuebles que se produzcan y que, por darse alguno de los supuestos establecidos por la Dirección General de Tributos, se considera que se han realizado en el ejercicio de una actividad empresarial, y se ha repercutido IVA.

- El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo; entre estas no se incluyen, por imperativo legal, las operaciones de arrendamiento. En cuanto a las operaciones financieras, serán las descritas en el art. 20.Uno.18, tanto si se encuentran exentas como si no. Este apartado es transposición del art. 174.2.b) de la Directiva 2006/112/CE (anterior art. 19.2 de la Sexta Directiva) que establece que se excluirá del cálculo de la prorrata de deducción, la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras<sup>2003</sup>.
- Tampoco se computa el importe correspondiente a las operaciones no sujetas al impuesto, conforme a lo establecido en el art. 7 de la Ley.
- Las operaciones de autoconsumo interno de bienes por afectación, como bienes de inversión, de bienes que previamente constituían bienes de circulante, y que son los del art. 9.1.d) de la Ley 37/1992; se trata de operaciones internas dentro del sector diferenciado del que se trate, por lo que se considera que no han de computarse para el cálculo del porcentaje de prorrata<sup>2004</sup>.

La base de cálculo, de acuerdo con lo establecido en el art. 104.Cuatro de

---

<sup>2003</sup> A este respecto, hay que tener en cuenta la caracterización de lo accesorio respecto a las actividades principales que se estudia en el presente trabajo. Además, la Ley 37/1992 presenta una regulación diferente a la que se contenía en el art. 40.3.4 de la Ley 30/1985, que señalaba la no consideración a estos efectos de las operaciones financieras cuando no se tratase de operaciones “típicas” para los empresarios o profesionales, referencia que ha sido sustituida por la de la “habitualidad”.

<sup>2004</sup> Es importante destacar que el resto de autoconsumos sí que se tiene en cuenta a estos efectos: los denominados autoconsumos externos, en la medida en que se trata de operaciones que implican la existencia de bienes que salen del patrimonio empresarial o profesional y los autoconsumos internos del art. 9.1.c), aunque en este caso por referencia a la prorrata de deducción del sector diferenciado del que salgan los bienes objeto de la operación. En todo caso, si los bienes que son objeto de las operaciones de autoconsumo son bienes de inversión, no procede su cómputo, por establecerlo el art. 104.Tres.3º de la Ley 37/1992.

la Ley 37/1992, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones determinadas conforme a lo establecido en los arts. 78 y 79 de la actual Ley del IVA. Además, se establecen una serie de reglas especiales, entre las que podemos destacar que, si la contraprestación es inferior a la base imponible, se toma ésta última (es lo que ocurre en las operaciones entre entidades vinculadas, o en las operaciones cuya contraprestación no es dineraria).

Para la imputación temporal, habrá que tener en cuenta las normas del devengo establecidas con carácter general para las entregas de bienes y prestaciones de servicios, que establece el impuesto.

Además, hay que tener en cuenta que la prorrata de deducción se redondeará a la unidad superior, de acuerdo con el art. 104.Dos.2º, quinto párrafo; esta regla se aplica incluso cuando el citado porcentaje es superior a cero pero inferior a la unidad, como ha señalado la Dirección General de Tributos<sup>2005</sup>. Esto va a suponer que, incluso la realización residual o anecdótica de operaciones generadoras del derecho a la deducción, permite a las empresas que las efectúen tener un porcentaje de deducción diferente a cero, pues se redondeará hasta el 1 por ciento.

En cuanto al porcentaje de aplicación de la prorrata general, como regla general, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable a cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente. Al final del ejercicio, en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación, el sujeto pasivo calculará el porcentaje de deducción definitiva, en función de las operaciones realizadas en el año natural, procediendo a la regularización de las deducciones que se hayan practicado.

Ahora bien, se puede solicitar la aplicación de un porcentaje de deducción distinto del que resulte de la regla anterior, cuando existan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente.

### **9.- La prorrata especial.**

De forma contraria a lo que ocurre cuando se aplica la prorrata general, donde las deducciones se calculan en función de un porcentaje en el que se tienen en cuenta el total de las operaciones; en la prorrata especial lo que se hace es determinar cuál es el destino específico de cada bien o servicio adquirido. Por ello, se requiere que se realice un seguimiento exhaustivo de estas adquisiciones, por lo que su aplicación es compleja, y sin perjuicio de que siempre existirán bienes y servicios en los que se aplicará la prorrata general. Para que se pueda aplicar, de acuerdo con el art. 103 de la Ley 37/1992, se requiere que se den dos requisitos:

---

<sup>2005</sup> Resolución vinculante de 7 de julio de 1986.

1. Que el empresario o profesional haya optado por ella, en la forma y plazos que se determinen reglamentariamente. El art. 28 del Reglamento de desarrollo del impuesto establece, con carácter general, que la opción se tiene que producir en el mes de diciembre del año anterior al que se pretende su aplicación.
2. Que el importe total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la prorrata general exceda, en un 20 por ciento o más del que resultaría de la aplicación de la regla de prorrata especial; en este caso la aplicación de la prorrata especial es obligatoria.

De acuerdo con el art. 106 de la Ley 37/1992, y como vimos anteriormente, la aplicación depende de que las operaciones generen o no derecho a la deducción.

**CAPÍTULO VI**  
**OBLIGACIONES FORMALES**  
**Y APLICACIÓN DEL TRIBUTO**



## **I. REPERCUSIÓN DEL IMPUESTO.**

### **A) INTRODUCCIÓN.**

A través del mecanismo de la repercusión, se asegura el principio de neutralidad en el IVA, puesto que la carga tributaria que ha ido generándose a lo largo del proceso productivo, se traslada íntegramente a los consumidores finales, que son los sujetos sobre los que acaba incidiendo económicamente el tributo, ya que éstos, al no estar facultados para ejercer la deducción, acaban soportando definitivamente el impuesto.

Precisamente por su importancia, resulta llamativo que ni en la Sexta Directiva ni en la Directiva 2006/112/CE se haya previsto ningún precepto destinado a la regulación de la repercusión del impuesto, dejando por tanto a las legislaciones nacionales de los Estados miembros, la regulación de las condiciones en que debía operar esta figura<sup>2006</sup>.

También hemos de tener en cuenta que la repercusión se manifiesta, tanto como un derecho, en cuanto que el sujeto pasivo va a recuperar el IVA soportado para ingresarlo en la Hacienda pública, y que a tenor del art. 88.Cuatro de la actual Ley del IVA caducará si no se ejercita en el plazo establecido en la Ley, como a la vez también como una obligación, recogida en el art. 88.Uno de la Ley 37/1992. Además, el estudio del IVA está íntimamente relacionado con la obligación de la facturación, por ser la factura el medio a través del cual se consigue aquella y opera como justificante del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Las disposiciones que en nuestro Derecho positivo configuran el deber de repercusión se encuentran en la Ley General Tributaria con carácter general y en la Ley reguladora del impuesto de manera específica. Sobre los sujetos obligados a repercutir, el art. 38.1 de la LGT, recoge que en las obligaciones

---

<sup>2006</sup> La jurisprudencia del TJCE, en la St. de 19 de septiembre de 2000, Asunto C-454/98 *Schmeink-Manfred Strobel* va a recoger, por un lado la posibilidad de regularizar el IVA indebidamente facturado, y por otro, la competencia de los Estados miembros para definir el procedimiento según el cual éste puede regularizarse, siempre que esta regularización no dependa de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria.



entre particulares resultantes del tributo, *«es obligado a repercutir la persona o entidad que, conforme a la Ley, debe repercutir la cuota tributaria a otras personas o entidades y que, salvo que la Ley disponga otra cosa, coincidirá con aquel que realiza las operaciones gravadas»*. Asimismo, el art. 88 de la Ley 37/1992 recoge que *«los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos»*.

Por tanto, además de la obligación de las Entidades locales de efectuar la repercusión del impuesto en la realización de sus actividades empresariales y profesionales; también debemos tener en cuenta que vienen obligadas a soportar la repercusión que les realicen sus proveedores de bienes y servicios, sin que a estos efectos la Administración ostente ningún privilegio en tal condición, puesto que es una obligación regulada en la ley fiscal, en términos uniformes para todos los sujetos, ya sean públicos o privados.

## **B) OBLIGACIÓN DE EMITIR Y ENTREGAR FACTURA.**

La obligación de expedición de la factura que se recoge en el art. 220 de la Directiva 2006/112/CE, encuentra reflejo en nuestro ordenamiento a través del art. 88.Dos de la Ley 37/1992, donde se establece que la repercusión ha de hacerse mediante factura o documento sustitutivo; en el mismo sentido, el art. 163.Uno.3 de nuestra actual Ley del IVA recoge la obligación de expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente. Esta obligación ha sido desarrollada a través del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>2007</sup>.

En todo caso, respecto a la importancia de la existencia de la factura y a su consideración como requisito necesario para el ejercicio del derecho a la deducción, nos remitimos al epígrafe dedicado a esta materia.

### **1.- Obligados a emitir factura.**

Según el art. 164.Uno.3 de la Ley 37/1992<sup>2008</sup>, la obligación de expedición de facturas incumbe a los que sean sujetos pasivos del IVA, aunque de acuerdo con el art. 164.Tres del texto mencionado, esta exigencia se aplicará

---

<sup>2007</sup> Este Reglamento ha venido a sustituir al Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales.

<sup>2008</sup> Los arts. 164 y 165 de la Ley 37/1992 fueron modificados por la Ley 53/2002, que anticipaba la transposición de la Directiva 2001/115/CE.

también a los que, sin tener la condición de sujetos pasivos del IVA, tengan, sin embargo, la condición de empresario o profesional. Se trata de las denominadas autofacturas, que deben ser expedidas por personas jurídicas que no actúan como empresarios o profesionales, pero son sujetos pasivos en ciertos casos. Además, hay que tener en cuenta que, tal y como recoge el art. 6.9 del Reglamento de facturación, a los efectos del art. 97.Uno de la Ley del impuesto (que regula el derecho a la deducción) únicamente tendrá la consideración de factura aquella que contenga todos los datos y reúna los requisitos a que se refieren los apartados 1 a 7 de ese artículo<sup>2009</sup>. Por tanto, cuando la repercusión del impuesto no se efectúe conforme a derecho, el destinatario de las operaciones no estará obligado a soportar dicha repercusión.

De acuerdo con lo establecido en los arts. 1 y 2 del Reglamento de facturación, los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura de las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional<sup>2010</sup>, incluidas las no sujetas pero exentas del impuesto, sin más excepciones que las previstas en él.

#### **a) Obligación de emisión de facturas en operaciones no sujetas.**

Además, la obligación de emitir factura opera asimismo aún en el supuesto de que los servicios no estén sujetos al IVA español, por considerarse efectuados fuera del territorio de aplicación del impuesto<sup>2011</sup>. Únicamente se

<sup>2009</sup> A estos efectos hay que tener en cuenta que no tiene la consideración de factura completa el documento de factura “pro forma” en cuanto en ella no consta su número y en su caso, serie de la misma –Consulta de la DGT de 7 de marzo de 2003-.

<sup>2010</sup> «Artículo 1. Obligación de expedir, entregar y conservar justificantes de las operaciones.

*Los empresarios o profesionales están obligados a expedir y entregar, en su caso, factura u otros justificantes por las operaciones que realicen en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional...*

*Artículo 2. Obligación de expedir factura.*

*1. De acuerdo con el artículo 164.uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de ésta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad...*

*2. Deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso en las siguientes operaciones:*

*f) Aquellas de las que sean destinatarias personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, con independencia de que se encuentren establecidas en el territorio de aplicación del impuesto o no, o las Administraciones públicas a que se refiere el artículo 2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.»*

<sup>2011</sup> En este sentido, Consulta de la DGT de 15 de febrero de 1999, en base al argumento de que el supuesto enjuiciado no se encontraba incluido en los supuestos del art. 2 del anterior Reglamento de facturación que recogía las prestaciones en que no existía la obligación de emitir factura.

admite que queden exceptuados de la obligación de emitir factura, cuando desarrollen actividades que se encuentren acogidas al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (art. 3.2 del Reglamento de facturación), aunque se deberá emitir el recibo que se menciona en el art. 14 del Reglamento de facturación<sup>2012</sup>.

Ahora bien, no todos los ingresos que recibe un empresario o profesional son contraprestación de operaciones a los efectos del IVA, y sólo por las operaciones que efectivamente tengan la consideración de entregas de bienes o prestaciones de servicios a los efectos del IVA, existe la obligación de expedición de factura; sin perjuicio de la expedición de cuantos documentos se consideren oportunos para la justificación de las operaciones<sup>2013</sup>. Es más, no existiendo operación a los efectos de IVA, no sólo no existe la obligación de expedición de factura, sino que tampoco se considera ajustado a Derecho que se expida la misma<sup>2014</sup>.

Además, de acuerdo con el art. 7 de la Ley 37/1992, existen una serie de operaciones no sujetas, respecto a las cuales no existe obligación de emitir factura. Estos supuestos son:

1. Transmisiones globales (art. 7.1 de la Ley 37/1992). Aunque se podría partir en estos supuestos de que se está realizando una operación de carácter empresarial, la Ley 37/1992 establece la no sujeción de esta operación, por lo que no existirá obligación de emitir factura.
2. Entregas gratuitas de muestras de mercancías, prestaciones de servicios a título de demostración o entregas de impresos y objetos publicitarios. Tampoco tendría interés la emisión de la factura, puesto que estas operaciones no se tienen en cuenta en el cálculo de la prorrata.
3. Operaciones realizadas en desarrollo de relaciones de dependencia laboral o administrativa, así como las de las cooperativas de trabajo asociado (art. 7.5 y 6 de la actual Ley del IVA).

---

<sup>2012</sup> Ya que el art. 129 de la Ley 37/1992 recoge que los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no estarán sometidos, en lo que concierne a las actividades incluidas en el mismo, a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto, a excepción de las contempladas en el art. 164, apartado Uno, números 1º, 2º y 5º de dicha Ley y de las de registro y contabilización, que se determinen reglamentariamente.

<sup>2013</sup> A este respecto podemos destacar la percepción de indemnizaciones que no son contraprestación de operaciones sujetas, como puede ser por el pago de costas judiciales –Consultas de la DGT de 4 de marzo de 2004 (Nº 0500-04) y 3 de mayo de 2005-.

<sup>2014</sup> Así lo ha señalado la DGT en las Resoluciones vinculantes de 19 de marzo de 1986 y 4 de septiembre de 1986.

4. Autoconsumos no sujetos (art. 7.7 y 10)<sup>2015</sup>.
5. Comunidades de regantes (art. 7.11 de la Ley 37/1992).
6. Entregas de dinero a título de pago o contraprestación (art. 7.12 de la actual Ley del IVA).

#### **b) Obligación de emisión facturas en operaciones exentas.**

Para las operaciones exentas, conforme al art. 20 de la Ley 37/1992, no se establece una regulación uniforme, ya que la obligación de expedir factura depende del supuesto de exención que se aplique. Existen una serie de operaciones exentas conforme al art. 20, cuya realización ha de documentarse en factura necesariamente, pues así lo establece el art. 3.1.a) del Reglamento de facturación; para el resto de operaciones interiores exentas, el mismo precepto excepciona la obligación de expedir factura. De otra parte, es obligatorio en todo caso expedir factura, por las operaciones exentas respecto a exportaciones y entregas intracomunitarias (art. 2.2 del Reglamento de facturación).

#### **c) Obligación de emisión de factura cuando el destinatario es un ente público.**

Como hemos visto anteriormente, el hecho de que estemos ante una obligación genérica supone que esta exigencia no sólo opera sobre las operaciones sujetas, sino también sobre las no sujetas y las exentas. Esto supone que cuando las Entidades locales resultan destinatarias de operaciones no sujetas, como pueden ser por servicios recibidos de sus sociedades mercantiles, en las que se cumplen los requisitos que vienen siendo exigidos por la Dirección General de Tributos, también dichas Entidades deben emitir factura.

Además, la disposición de no emisión de factura en determinadas operaciones exentas, no resulta de aplicación cuando la Entidad local sea destinataria de estas operaciones, en virtud de lo establecido en el art. 2.2 letra f) del mencionado Reglamento<sup>2016</sup>.

Como vimos anteriormente, solamente existe un supuesto en que el

---

<sup>2015</sup> De acuerdo con la Consulta de la DGT de 20 de septiembre de 2004 (Nº 1742-04), respecto a las transferencias de producción lechera, recoge que tratándose de una operación no sujeta conforme al art. 7.10, que no existe a efectos del impuesto, ello sin perjuicio de la expedición de cualquier otro documento que se considere oportuno para el reflejo de la operación.

<sup>2016</sup> A este respecto la Consulta de 22 de noviembre de 2007 (Nº V2489-07) recoge la obligación de emisión de factura respecto a una persona física que es contratada por un Ayuntamiento para dar clases de música al que le resulta de aplicación la exención del art. 20.Uno.10 de la Ley 37/1992.

empresario o profesional no debe emitir factura, y es en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, en virtud de lo establecido en el art. 3.2 del Reglamento de facturación; aunque en todo caso, cuando resulte de aplicación este régimen, no se repercutirá el impuesto.

#### **d) Obligación de emisión de facturas por las Entidades locales.**

De acuerdo con lo visto anteriormente, la obligación de emitir factura incumbe igualmente a las Entidades locales, cuando actúen en el desarrollo de una actividad empresarial, como reiteradamente ha venido recogiendo la Dirección General de Tributos<sup>2017</sup>, por las operaciones sujetas y por aquellas en que, pudiendo resultar exentas, se haya ejercitado la correspondiente renuncia. Sin la necesaria factura, los sujetos destinatarios de las prestaciones que hayan soportado el impuesto, no podrán ejercitar su derecho a la deducción. En todo caso, se ha admitido que los sujetos que hayan soportado el impuesto, podrán llevar a cabo la deducción en base a cualquier documento de liquidación expedido por el Ayuntamiento, siempre y cuando reúna todos los requisitos que se recogen en los apartados 1 a 7 del art. 6 del Reglamento de facturación<sup>2018</sup>.

Pero como hemos mencionado anteriormente, esta obligación solamente se aplica cuando la Entidad local actúe en el ejercicio de una actividad empresarial, y aunque la exigencia de expedir factura contenida en el art. 2.1 del Reglamento de facturación se extiende a las operaciones no sujetas al IVA; dicha obligación se circunscribe a las operaciones efectuadas por empresarios en el desarrollo de su actividad, de forma que quienes no actúan como tales, aunque realicen operaciones no sujetas al impuesto por aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992, no están obligados a expedir factura, sin perjuicio de expedir

---

<sup>2017</sup> En la Consulta de la DGT de 16 de enero de 1997 (Nº 0045-97) considera que no resulta documento suficiente el certificado emitido por un Ayuntamiento por la urbanización de terrenos, el cual se niega a expedir factura. Igualmente se recoge la obligación de emisión de factura por el suministro de agua a los usuarios –Consultas de la DGT de 7 de noviembre de 1997 y de 4 de marzo de 2004 (Nº 0500-04) respecto al servicio prestado por una Consejería de una Comunidad Autónoma- y en el supuesto de ejecuciones subsidiarias –Consulta de 18 de mayo de 2005 (Nº V0893-05)-. Asimismo, en la Consulta de 28 de febrero de 2003 (Nº 0313-03), se recoge la doctrina de este Centro Directivo, expresada en la Resolución vinculante de 3 de septiembre de 1986 (BOE del 2 de octubre), en virtud de la cual no constituyen documentos justificativos del derecho a la deducción las facturas en las que se omitan los requisitos establecidos en el artículo tercero del Decreto 2402/1985 (referencia que hay que entender realizada al actual Reglamento de facturación). En igual sentido, la DGT, en su Resolución vinculante de 13 de octubre de 1986 (BOE de 30 de octubre) ha señalado expresamente en relación a los promotores de edificaciones, que *«los promotores de edificaciones estarán obligados a documentar las entregas de viviendas que efectúen mediante factura ajustada a lo dispuesto en el Reglamento del Impuesto, con independencia de que los contratos en cuya virtud se hubiesen realizado dichas operaciones se hubiesen documentado en escritura pública»*. Igualmente, la Resolución de 20 de julio de 1994 insiste en que *«la empresa inmobiliaria... deberá expedir y entregar una factura completa ajustada a lo preceptuado en el artículo 3º del Real Decreto 2402/1985 por la entrega de una edificación pública, aunque dicha operación se hubiese documentado en escritura pública»*.

<sup>2018</sup> Consulta de 18 de mayo de 2005 (Nº V0893-05).

cualquier otro documento a otros efectos<sup>2019</sup>. Por tanto, respecto a las operaciones no sujetas, conforme al art. 7 de la Ley 37/1992, especialmente en lo referente a operaciones efectuadas por los entes públicos a los que resultan de aplicación los apartados 8 y 9 del art. 7; la doctrina señala<sup>2020</sup> que no es obligatorio expedir factura. La sujeción a esta obligación determina, igualmente, el deber de proceder a la rectificación de las facturas en el caso de que se hayan repercutido las cuotas indebidamente<sup>2021</sup>.

#### **e) Expedición de facturas en supuestos de autoconsumos sujetos.**

En este supuesto, entendemos que sería necesaria igualmente la expedición de la factura; aunque el actual Reglamento de facturación no incluye expresamente este supuesto en el art. 2.1, donde se establece la obligación de emisión factura, a diferencia del anterior Reglamento de facturación, en que sí se recogía.

#### **f) Expedición de facturas en permuta de cosa futura.**

Como en la permuta de cosa futura, el devengo se produce con carácter anticipado con la entrega de uno de los bienes permutados; en este supuesto se producirá también el devengo por las edificaciones a construir, en su caso, por lo que también habrá que emitir factura por esta operación.

### **2.- Contenido de las facturas.**

Dado que estamos ante un impuesto normalizado, a estos efectos es importante citar la Directiva 2001/115/CE de 20 de diciembre, por la que se armonizaron, a partir del 1 de enero de 2004, las condiciones de facturación en cuanto al IVA para toda la Unión Europea, y que supuso la modificación de la Sexta Directiva, con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el IVA<sup>2022</sup>. Las

---

<sup>2019</sup> Consulta de la DGT de 6 de mayo de 2005 (Nº V0756-05) en relación a la no emisión de factura por los certificados de empadronamiento. En el Informe de la IGAE de 8 de septiembre de 2005, respecto a una operación no sujeta, se recoge que el acreedor deberá emitir un “documento equivalente” en el que básicamente se señalen los mismos elementos incluidos en una factura, a excepción del IVA y de la numeración. En el mismo sentido la St. del TSJ de Andalucía de 22 de diciembre de 1998, en cuanto determina la no aplicación del anterior Reglamento de facturación a las prestaciones patrimoniales de carácter público establecidas por un Ayuntamiento.

<sup>2020</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit.

<sup>2021</sup> En este supuesto, Consulta de la DGT de 13 de febrero de 1998 (Nº 0202-98), respecto a la rectificación de facturas emitidas por la prestación del servicio de abastecimiento de agua.

<sup>2022</sup> De acuerdo con el art. 5 de la Directiva 2001/115/CE los Estados miembros pondrán en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la referida Directiva con efectos a partir del 1 de enero de 2004. El Considerando Cuarto de la mencionada Directiva hace mención a que, para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior,

menciones que obligatoriamente debían cumplir las facturas se recogían en el art. 22, apartado 3, letra b) de la Sexta Directiva, y actualmente en el art. 226 de la Directiva 2006/112/CE<sup>2023</sup>.

En el ámbito de nuestro país, las facturas se expedirán de acuerdo con el contenido que se relaciona en el art. 6 del Reglamento de facturación<sup>2024</sup>,

---

es necesario establecer a escala comunitaria, por lo que respecta al IVA, una lista armonizada de menciones obligatorias en las facturas y una serie de criterios comunes relativos a la facturación electrónica y la conservación electrónica de las facturas, así como la autofacturación y la subcontratación de las operaciones de facturación.

<sup>2023</sup> El mencionado artículo recoge lo siguiente: «Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

- 1) la fecha de expedición de la factura;
- 2) un número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única;
- 3) el número de identificación a efectos del IVA, citado en el artículo 214, con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios;
- 4) el número de identificación del adquirente o del destinatario a efectos del IVA citado en el artículo 214, con el cual se haya recibido una entrega de bienes o una prestación de servicios por la que sea deudor del impuesto, o una entrega de bienes citada en el artículo 138;
- 5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario;
- 6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados;
- 7) la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios o en la que se ha abonado el pago anticipado mencionado en los puntos 4) y 5) del artículo 220, en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura;
- 8) la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario;
- 9) el tipo de IVA aplicado;
- 10) el importe del IVA pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención;
- 11) en caso de exención o cuando el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto, la referencia a las disposiciones aplicables de la presente Directiva, a las disposiciones nacionales correspondientes o a cualquier otra indicación de que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta o sujeta a la autoliquidación;
- 12) en caso de entrega de un medio de transporte nuevo efectuada en las condiciones establecidas en el artículo 138, apartado 1 y apartado 2, letra a), los datos enumerados en la letra b) del apartado 2 del artículo 2;
- 13) en caso de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes, la referencia al artículo 306, o a las disposiciones nacionales correspondientes, o a cualquier otra indicación de que se ha aplicado dicho régimen;
- 14) en caso de aplicación de uno de los regímenes especiales aplicables en el ámbito de los bienes de ocasión, de los objetos de arte, de colección o de antigüedades, la referencia al artículo 313, al artículo 326 o al artículo 333, o a las disposiciones nacionales correspondientes, o a cualquier otra indicación de que se ha aplicado uno de estos regímenes;
- 15) cuando la persona deudora del impuesto sea un representante fiscal con arreglo al artículo 204, el número de identificación a efectos del IVA de ese representante fiscal, contemplado en el artículo 214, junto con su nombre y dirección completos.»

<sup>2024</sup> En el nº 1 de este artículo se recoge: «Toda factura y sus copias contendrán los datos o requisitos que se citan a continuación, sin perjuicio de los que puedan resultar obligatorios a otros efectos y de la posibilidad de incluir cualesquiera otras menciones:

a) Número y, en su caso, serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie será correlativa. Se podrán expedir facturas mediante series separadas cuando existan razones que lo justifiquen y, entre otros supuestos, cuando el obligado a su expedición cuente con varios establecimientos desde los que

completado con lo que establece el art. 10 del mismo, respecto a la moneda en que debe expresarse el importe del IVA y la lengua utilizada en las facturas<sup>2025</sup>,

---

*efectúe sus operaciones y cuando el obligado a su expedición realice operaciones de distinta naturaleza.*

*No obstante, será obligatoria, en todo caso, la expedición en series específicas de las facturas siguientes:*

*1.º Aquellas a las que se refiere el artículo 2.3.*

*2.º Las expedidas por los destinatarios de las operaciones o por terceros a que se refiere el artículo 5, para cada uno de los cuales deberá existir una serie distinta.*

*3.º Las rectificativas.*

*4.º Las que se expidan conforme a la disposición adicional quinta del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.*

*b) La fecha de su expedición.*

*c) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.*

*En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignarán como datos del expedidor los del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo deberán constar los del proveedor de los bienes o servicios.*

*d) Número de identificación fiscal atribuido por la Administración española o, en su caso, por la de otro Estado miembro de la Comunidad Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.*

*Asimismo, será obligatoria la consignación del número de identificación fiscal del destinatario en los siguientes casos:*

*1.º Que se trate de una entrega de bienes destinados a otro Estado miembro exenta conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto.*

*2.º Que se trate de una operación cuyo destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto correspondiente a aquélla.*

*3.º Que se trate de operaciones que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto y el empresario o profesional obligado a la expedición de la factura haya de considerarse establecido en dicho territorio.*

*En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignará como número de identificación fiscal del expedidor el del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo, deberá constar el número de identificación del proveedor de los bienes o servicios.*

*e) Domicilio, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de las operaciones.*

*Cuando el obligado a expedir factura o el destinatario de las operaciones dispongan de varios lugares fijos de negocio, deberá indicarse la ubicación de la sede de actividad o establecimiento al que se refieran aquéllas en los casos en que dicha referencia sea relevante para la determinación del régimen de tributación correspondiente a las citadas operaciones.*

*En los supuestos a que se refiere el artículo 2.3, se consignará como domicilio del expedidor el del sujeto pasivo destinatario de los bienes o servicios. Asimismo deberá constar el domicilio del proveedor de los bienes o servicios.*

*Cuando el destinatario de las operaciones sea una persona física que no actúe como empresario o profesional, no será obligatoria la consignación de su domicilio.*

*f) Descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del impuesto, tal y como ésta se define por los artículos 78 y 79 de la Ley del Impuesto, correspondiente a aquéllas y su importe, incluyendo el precio unitario sin impuesto de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja que no esté incluido en dicho precio unitario.*

*g) El tipo impositivo o tipos impositivos, en su caso, aplicados a las operaciones.*

*h) La cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, que deberá consignarse por separado.*

*i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura».*

<sup>2025</sup> «1. Los importes que figuran en las facturas o documentos sustitutivos podrán expresarse en cualquier moneda, a condición de que el importe del impuesto que, en su caso, se repercuta se exprese en euros, a cuyo efecto utilizará el tipo de cambio a que se refiere el artículo 79. once de la Ley del Impuesto.

2. Las facturas o documentos sustitutivos podrán expedirse en cualquier lengua. No obstante, la



determinaciones importantes a tener en cuenta en las transacciones internacionales.

Junto con estas normas, hay que tener en cuenta también las reglas especiales en materia de facturación, contenidas en el art. 165 de la Ley 37/1992, donde se establece la necesidad de unir a la factura expedida, en su caso, por quien efectuó la entrega de bienes o prestación de servicios correspondiente, o al justificante contable de la operación; una factura que contenga la liquidación del impuesto, en los supuestos a que se refieren los arts. 84, apartado Uno, números 2 y 3 (empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen y determinados supuestos respecto a personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales que sean destinatarias de las operaciones sujetas a gravamen) y 140 quinque de esta Ley (entregas de oro de inversión).

Ahora bien, aunque la expedición de factura sea un elemento fundamental en la mecánica del funcionamiento del tributo, no debe entenderse que el incumplimiento de la obligación de expedición de factura deba conducir a la imposibilidad de repercutir el tributo; de hecho, existe una diferencia de plazos entre el relativo a la repercusión (un año) y el relativo a la expedición de factura (un mes).

Además de estos supuestos, el Reglamento de facturación exige que se haga mención expresa a la disposición en que se fundamenta la exención en la Ley o en la Directiva Comunitaria, que debemos entender referida a la actualmente vigente 2006/112/CE. Dicha mención viene exigida también por el nº 11 del art. 226 de la Directiva Comunitaria.

### **3.- Obligación de consignar de forma separada el impuesto.**

El art. 6.1.h) del Reglamento de facturación recoge que la cuota tributaria que, en su caso, se repercuta, deberá consignarse por separado<sup>2026</sup>, estableciéndose además, en la Ley 37/1992, como un requisito necesario para que pueda efectuarse la deducción por el destinatario de la operación<sup>2027</sup>, como

---

*Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de cualquier actuación dirigida a la comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una traducción al castellano, o a otra lengua oficial en España, de las facturas expedidas en una lengua no oficial que correspondan a operaciones efectuadas en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como de las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio».*

<sup>2026</sup> Dicha mención se recoge igualmente para las denominadas “facturas completas simplificadas” según la letra d) del art. 6.7 del Reglamento de facturación, en virtud del cual debe incluirse la cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.

<sup>2027</sup> A estos efectos el art. 97.Tres de la Ley 37/1992 recoge que: «En ningún caso será admisible el derecho a deducir en cuantía superior a la cuota tributaria expresa y separadamente consignada que haya sido repercutida o, en su caso, satisfecha según el documento justificativo de la deducción».

vimos anteriormente, siendo uno de los requisitos que el art. 226, en su n<sup>o</sup> 9, exige la Directiva 2006/112/CE.

Solamente existe una excepción a esta obligación general, y es cuando las facturas sean expedidas por los revendedores de bienes que apliquen el régimen general de bienes usados, objetos de arte, antigüedades u objetos de colección<sup>2028</sup>. Asimismo, cuando se aplique el régimen especial de las agencias de viajes, los sujetos pasivos no están obligados a consignar en factura separadamente la cuota repercutida, aunque podrá hacerse cuando el destinatario de la prestación sea un empresario o profesional y la operación contenga únicamente operaciones realizadas en su totalidad en el territorio de aplicación del impuesto<sup>2029</sup>.

Además, de acuerdo con el n<sup>o</sup> 4 del art. 6.1.h) del Reglamento de facturación, debe especificarse por separado la parte de la base imponible correspondiente a cada una de las operaciones que se documenten en una misma factura cuando:

- Se documenten operaciones que estén exentas o no sujetas, junto con otras en que no se den estas circunstancias.
- Se comprendan operaciones sujetas a diferentes tipos impositivos.

En el supuesto que, aunque se desglose la base imponible, no se establezca el tipo impositivo aplicable a cada operación, obligando al destinatario a realizar el correspondiente cálculo para averiguar cuales han sido los tipos aplicados; el documento entregado no tendrá validez como factura<sup>2030</sup>.

El importe del IVA que el sujeto pasivo debe repercutir sobre el destinatario de la operación gravada es el devengado con arreglo a derecho, resultante de

---

<sup>2028</sup> Así se establece en el art. 325 de la Directiva 2006/112/CE, art. 138 de la Ley 37/1992 y art. 14.2 del Reglamento de facturación.

<sup>2029</sup> El mencionado precepto recoge: «En las operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales, que comprendan exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas totalmente en el ámbito espacial del Impuesto, se podrá hacer constar en la factura, a solicitud del interesado y bajo la denominación «cuotas de IVA incluidas en el precio», la cantidad resultante de multiplicar el precio total de la operación por 6 y dividir el resultado por 100. Dichas cuotas tendrán la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación». A estos efectos, hay que tener en cuenta que el art. 14.3 del Reglamento de facturación recoge que «en todo caso, en las facturas en las que se documenten operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá hacerse constar esta circunstancia indicando que éstas se encuentran sujetas al régimen especial de las agencias de viajes o al régimen especial previsto en el artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE», referencia que hay que entender realizada al art. 306 de la Directiva 2006/112/CE.

<sup>2030</sup> Consulta de la DGT de 15 de diciembre de 2006 (N<sup>o</sup> V2524-06).

aplicar a la base imponible del impuesto, determinada según lo previsto en los arts. 78 y siguientes de la Ley 37/1992, el tipo de gravamen que corresponda a dicha operación, en virtud de lo dispuesto en los arts. 90 y 91 de la Ley 37/1992; y sin perjuicio de la repercusión del tipo correspondiente, cuando le resulte aplicable el régimen del recargo de equivalencia<sup>2031</sup>.

En el supuesto de que no se cumpla esta obligación de consignación separada del impuesto, las consecuencias son distintas en función de que el destinatario sea la Administración pública u otra entidad.

Si es una Administración pública, dicha obligación hay que cumplirla en todo caso, ya que una cosa es la presunción de la inclusión del IVA en las ofertas, que se contiene en el art. 88 de la Ley 37/1992 y que resulta objeto de estudio en el epígrafe correspondiente; y otra diferente que, en el momento de documentar las operaciones, se tenga que hacer como una partida independiente en la factura<sup>2032</sup>. Por tanto, en ningún caso se debería proceder a la tramitación de una factura, donde no se consigne separadamente el impuesto.

Si el destinatario no es una Administración pública, se entiende que la contraprestación no ha incluido el importe del IVA, de acuerdo con el art. 78.Cuatro de la Ley 37/1992<sup>2033</sup>, salvo en los casos en que la repercusión expresa del impuesto no fuese obligatoria (supuestos de expedición de tiques o documentos sustitutivos de las facturas, y en los que el art. 7 del Reglamento de facturación admite la expresión “IVA incluido”) y en las percepciones retenidas con arreglo a derecho por el obligado a efectuar la operación en los casos de resolución de las operaciones sujetas al IVA, donde se entiende ya incluido el IVA que la grava.

#### ***4.- Exigencia de la emisión de las facturas por el contratista en relación con el abono de las certificaciones de obra.***

Se ha planteado en algunas ocasiones, la exigencia de emisión de facturas en relación al abono de las certificaciones de obra, dada la aparente contradicción que pudiera existir entre la legislación de contratos y la normativa sobre el IVA. La Intervención General de la Administración del Estado, en su

---

<sup>2031</sup> Consulta de la DGT de 17 de febrero de 1997 (Nº 0291-97) en relación a la venta de un plano callejero por un Ayuntamiento a librerías. En todo caso hay que tener en cuenta la excepción que el art. 3 del Reglamento de facturación establece respecto a la obligación de expedir factura en las actividades a las que sea de aplicación el régimen especial del recargo de equivalencia.

<sup>2032</sup> Consultas de la DGT de 7 de julio de 2005 (Nº V1368-05) y 11 de enero de 2006 (Nº V0021-06), respecto a la consignación separada del tipo impositivo en facturas cuyo destinatario es un ente público.

<sup>2033</sup> Cuyo contenido es el siguiente: «Cuando las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas».

Informe de 11 de junio de 2001<sup>2034</sup>, teniendo en cuenta la exigencia de factura en los expedientes de obras, se hace eco de la doctrina de la Dirección General de Tributos<sup>2035</sup>; pero señala que la denominada regla del servicio hecho, consagrada en la Ley General Presupuestaria<sup>2036</sup>, exige que el acreedor cumpla íntegramente su obligación, y que este hecho quede debidamente justificado. Ahora bien, la Intervención General de la Administración del Estado pone de manifiesto que la magnitud de las inversiones que emprende la Administración, tanto por su importancia cuantitativa como por el largo período de ejecución que comprende, especialmente en el caso del contrato de obras; exige una flexibilización de la citada regla de servicio hecho, que permita garantizar la financiación de la prestación hasta su finalización, circunstancia que fue recogida por el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, y actualmente por la Ley de Contratos del Sector Público, en tanto que su art. 200 (anterior art. 99 del TRLCAP) admite que el pago del precio se haga mediante abonos a cuenta, y el art. 215 (anterior art. 145) en relación al contrato de obras, recoge la expedición de certificaciones mensuales. En todo caso, hay que tener en cuenta que la división de la prestación es meramente contable y financiera, no afectando al cumplimiento de la obligación, que se mantiene íntegra hasta el momento de la terminación o ejecución total de la prestación; lo cual ocurrirá cuando la Administración manifieste su conformidad con la misma, mediante el acto formal de la recepción. Ahora bien, en la medida en que la certificación incorpora el IVA, deberá quedar acreditado el derecho del contratista a la percepción de dicho impuesto.

Por otro lado, el art. 88 de la Ley del IVA recoge que la repercusión se efectúa mediante la expedición de la factura, que es la única forma en que la obligación de pago del IVA queda documentalmente acreditada. La factura, por tanto, debe ser expedida con carácter previo al reconocimiento de la obligación que se deriva de las certificaciones de obra, porque la legislación vigente en

---

<sup>2034</sup> En ella se hace referencia a la Resolución de la IGAE de 9 de julio de 1997, por la que se ordena la publicación del Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se da aplicación a la previsión del art. 95.3 del anterior Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (actualmente sustituido por la Ley 47/2003) en base al cual se exige, respecto a las certificaciones de obra, que se aporte factura por la empresa adjudicataria.

<sup>2035</sup> En concreto, en la Consulta resuelta por la misma con fecha 13 de mayo de 1999 se recoge que *«el devengo de las ejecuciones de obra efectuadas por la entidad consultante se produce en el momento del pago de las certificaciones de obra expedidas, será en dicho momento y no antes, cuando deba expedirse la correspondiente factura, en los términos regulados en el citado Real Decreto. Estos preceptos no impiden que los empresarios o profesionales emitan otros documentos, cualquiera que fuera su denominación, no ajustados a la normativa citada, los cuales no tendrán sin embargo a efectos fiscales la consideración de factura y no podrán utilizarse para la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni en consecuencia, para la deducción del mismo por el destinatario»*.

<sup>2036</sup> Que actualmente se recoge en el art. 73.4 párrafo 2º, en virtud del cual *«el reconocimiento de obligaciones con cargo a la Hacienda Pública estatal se producirá previa acreditación documental ante el órgano competente de la realización de la prestación o el derecho del acreedor de conformidad con los acuerdos que en su día aprobaron y comprometieron el gasto»*.

materia de ejecución del gasto público hace necesaria una justificación documental previa al reconocimiento de toda obligación; siendo la expedición de la correspondiente factura la única forma en que la obligación de pago del IVA quede documentalmente acreditada, al ser éste el medio en que debe efectuarse la repercusión del impuesto. Igualmente, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa, en su Informe 7/2000, establece, dentro de la secuencia de tramitación, que en el momento del reconocimiento y pago de la obligación, deberá ser expedida la correspondiente factura<sup>2037</sup>.

En todo caso, el Reglamento de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, en el nº 2 del art. 72 respecto a los contratos menores recoge que se deberá expedir y entregar factura por las certificaciones de obra o los abonos a cuenta que se tramiten con anterioridad al cumplimiento total del contrato. En estos casos, se hará indicación expresa de esta circunstancia en las facturas correspondientes.

### **5.- Sustitución de la expedición de facturas por otros documentos.**

La obligación de expedir factura con todos los elementos recogidos en el art. 6 del Reglamento de facturación, se va a excepcionar en determinados casos, bien porque se van a exigir menos requisitos, o porque se sustituye dicha obligación por la de expedición de tiques.

#### **a) Requisitos de las facturas completas simplificadas.**

El Reglamento de facturación permite que en determinados supuestos<sup>2038</sup>, el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria autorice que en las facturas no consten todas las menciones contenidas en el art. 6.1 del Reglamento de facturación; señalando las menciones mínimas que deben contener<sup>2039</sup>. Es lo que la doctrina ha

---

<sup>2037</sup> Esta opinión se recoge igualmente en la consulta resuelta por *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, en el nº 23 de 2005, estableciendo la necesidad de emisión de la factura, sin compartir el criterio recogido en un Informe de la Comisión Consultiva de Contratación de Andalucía de 1990.

<sup>2038</sup> Tal y como se recoge en el art. 6.7, cuando *«en virtud de que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten la consignación de las menciones a que se refiere el apartado 1 de este artículo, podrá autorizar, previa solicitud del interesado, que en la factura no consten todas las menciones contenidas en el citado apartado, siempre y cuando las operaciones que se documenten sean entregas de bienes o prestaciones de servicios que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, con excepción de las que se encuentren exentas conforme al artículo 25 de la Ley del Impuesto»*.

<sup>2039</sup> Dichas facturas deberán contener, en todo caso, las siguientes menciones:

- a) La fecha de su expedición.
- b) La identidad del obligado a su expedición.
- c) La identificación del tipo de bienes entregados o de servicios prestados.
- d) La cuota tributaria o los datos que permitan calcularla.

denominado como “facturas completas simplificadas”<sup>2040</sup>.

### **b) Requisitos de las facturas abreviadas.**

La posibilidad de emisión de estas facturas se contiene en el nº 8 del art. 6 del Reglamento de facturación, respecto a las facturas de operaciones realizadas a favor de particulares, en las que no hay que identificar al destinatario de las operaciones y siempre que la operación no supere los 100 €, IVA excluido<sup>2041</sup>. Aunque se denominen facturas, no habilitan para el derecho a la deducción de las cuotas soportadas consignadas en las mismas, en virtud de lo establecido en el nº 9 del art. 6 del Reglamento de facturación.

### **c) Requisitos de los tiques.**

La obligación de expedir factura puede cumplirse mediante la expedición de tique y copia del mismo, siempre que se cumplan los requisitos exigidos en el art. 4.1 del Reglamento de facturación en cuanto:

- El importe, IVA incluido, de las operaciones documentadas en el mismo, no exceda de 3.000 €.
- Se trate de las operaciones enumeradas en el art. 4.1 del Reglamento de facturación<sup>2042</sup>, o bien de las autorizadas por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

<sup>2040</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 1485).

<sup>2041</sup> Sin perjuicio de que en dicho apartado se admite que este límite se pueda excepcionar en los casos que autorice el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con sectores empresariales o profesionales o empresas determinadas, con el fin de evitar perturbaciones en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

<sup>2042</sup> Estas operaciones son:

- «a) Ventas al por menor, incluso las realizadas por fabricantes o elaboradores de los productos entregados...
- b) Ventas o servicios en ambulancia.
- c) Ventas o servicios a domicilio del consumidor.
- d) Transportes de personas y sus equipajes.
- e) Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto.
- f) Servicios prestados por salas de baile y discotecas.
- g) Servicios telefónicos prestados mediante la utilización de cabinas telefónicas de uso público, así como mediante tarjetas que no permitan la identificación del portador.
- h) Servicios de peluquería y los prestados por institutos de belleza.
- i) Utilización de instalaciones deportivas.
- j) Revelado de fotografías y servicios prestados por estudios fotográficos.
- k) Aparcamiento y estacionamiento de vehículos.
- l) Alquiler de películas.
- m) Servicios de tintorería y lavandería.
- n) Utilización de autopistas de peaje».

Por su propia naturaleza, requisitos y operaciones por las que pueden ser expedidos, estos documentos sustitutivos se utilizan para documentar operaciones realizadas por los sujetos pasivos para consumidores finales. Dichos documentos no justifican el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los mismos.

El contenido que deben recoger los tiques se regula en el art. 7 del Reglamento de facturación<sup>2043</sup>, pudiendo indicarse la expresión “IVA incluido”. A diferencia de la lista de menciones obligatorias de las facturas, cuyo contenido se regula en la Directiva 2006/112/CE; en el caso de los tiques no se precisan cuáles han de ser los requisitos, dejando a los Estados miembros libertad en cuanto a su concreción, pero siempre que se impongan menos requisitos que a las facturas.

Por tanto, las Entidades locales pueden emitir tiques (recordar a estos efectos que en ningún caso pueden ser destinatarias de los mismos) en supuestos tales como transporte de personas, utilización de instalaciones deportivas o aparcamiento y estacionamiento de vehículos.

#### **6.- Expedición de copias y duplicados.**

La posibilidad de expedición de copias se recoge en el nº 2 del art. 6 del Reglamento de facturación, recogiendo que, además del resto de requisitos, deben indicar su condición de copias.

El Reglamento de facturación contiene también la expedición de duplicados de las facturas y de los documentos sustitutivos y que, dado que el art. 12 del mencionado Reglamento sólo admite la emisión de un original; podrán expedirse duplicados cuando, en una misma operación, concurren varios destinatarios, o en supuestos de pérdida de un original. Deberá hacerse constar la expresión “duplicado”.

#### **7.- Obligación de remisión de facturas y tiques.**

El deber de remitir las facturas a sus destinatarios encuentra su justificación en la necesidad de que dichos destinatarios dispongan del referido documento para poder ejercer, en su caso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Lo mismo cabe predicar de la remisión de los tiques, aunque en este caso no justifiquen dicho derecho; pero sí sirven, como las

---

<sup>2043</sup> Estos elementos son:

- Número y, en su caso, serie.
- Número de identificación fiscal, así como el nombre y apellidos, razón o denominación social completa del obligado a su expedición.
- Tipo impositivo aplicado o la expresión «IVA incluido».
- Contraprestación total.

facturas, para la deducción, en su caso, en el correspondiente impuesto directo del gasto incurrido.

La Ley del IVA establece genéricamente en su art. 164.Uno.3 la obligación de entregar factura una vez expedida, salvo el supuesto en que la factura se expida y entregue en el mismo momento y lugar en el que se realicen las operaciones documentadas en la misma.

En el art. 15 del Reglamento de facturación se va a recoger la obligación de remisión de los originales de las facturas a los destinatarios de las operaciones; por tanto, sólo se puede emitir un original de cada factura o documento sustitutivo y las copias o matrices quedan en poder del expedidor. El plazo de remisión se regula en el art. 16 del Reglamento referido, en virtud del cual, se debe producir en el momento de la expedición o, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, en el plazo de un mes a partir de la fecha de expedición. De acuerdo con el art. 17 del mencionado Reglamento, la forma de remisión podrá ser por cualquier medio, y en particular, por medios electrónicos, como veremos seguidamente.

### **8.- Obligación de conservación.**

La conservación y archivo de las facturas y demás documentos relativos al IVA constituyen una obligación para el sujeto pasivo y una garantía para la Administración tributaria, a efectos del control de las operaciones realizadas por aquellos, en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, y de la correcta declaración del citado tributo. Es una obligación de carácter formal que se encuentra en la propia Ley General Tributaria (arts. 17.3 y 29.1.e).

Si bien el plazo de conservación de las facturas es el de la prescripción del IVA<sup>2044</sup>, sin embargo, este plazo es superior para las Entidades locales<sup>2045</sup>, ya que de acuerdo con la Regla 92.3 de la Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad local; se establece la obligación de conservarlas durante un plazo de seis años contados desde la fecha de remisión al órgano u órganos de control externo, de las cuentas anuales donde se pongan de manifiesto las respectivas operaciones, salvo que la justificación de que se trate esté sometida a otros plazos de conservación, se hubiera interrumpido el plazo

---

<sup>2044</sup> Prescribe a los 4 años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, contándose dicho plazo, según el art. 67.1.1 de la LGT, desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación.

<sup>2045</sup> Tanto los justificantes formalizados en documentos en papel como los que lo estén en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos.



de prescripción de la posible responsabilidad contable, o en dicha justificación se pusiesen de manifiesto valoraciones de elementos patrimoniales de los que siguiese siendo titular la Entidad.

Además, hay que tener en cuenta que este plazo resulta de aplicación, igualmente a las entidades locales íntegramente participadas, ya que en virtud de la Regla 1 de la Instrucción citada, a las sociedades mercantiles dependientes de Entidades locales que apliquen esta Instrucción, les resulta de aplicación la misma en lo que se refiere a rendición de cuentas a los órganos de control externo.

En cuanto a las formas de conservación, el art. 20 del Reglamento de facturación recoge la posibilidad de utilizar medios electrónicos; este medio de conservación también puede ser utilizado en el ámbito de las Entidades locales, ya que la Regla 92.2 de la ICAL Modelo Normal, recoge la posibilidad de que los justificantes de los hechos que se registren en el SICAL-Normal puedan conservarse por medios o en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, con independencia del tipo de soporte en que originalmente se hubieran plasmado, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad, calidad, protección y conservación.

### **9.- Facturación electrónica.**

El Reglamento de facturación consagra el principio de que las facturas y sus documentos sustitutos o tiques se puedan expedir por cualquier medio, en papel o soporte electrónico; siempre que cualquiera de ambas opciones permita la constatación de su fecha de expedición, su consignación en el libro registro de facturas expedidas y su adecuada conservación (art. 8 del Reglamento).

La base legal de la facturación electrónica se encuentra en el art. 164. Dos de la Ley 37/1992, donde se establece la posibilidad de transmitir las facturas por medios electrónicos, y remitiendo al desarrollo reglamentario los requisitos a que debe ajustarse. El art. 217 de la Directiva 2006/112/CE establece una amplitud de medios por los que se puede llevar a cabo esta remisión, de forma que se entenderá por "transmisión o puesta a disposición por vía electrónica", el envío al destinatario de datos, efectuada mediante equipos electrónicos de tratamiento y de almacenamiento, y utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios electromagnéticos. En todo caso, el destinatario tiene que haber dado su consentimiento, y los medios electrónicos utilizados tienen que garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Aunque en la actualidad, generalmente la emisión de las facturas se haga por medios electrónicos e informáticos, las mismas no son consideradas facturas electrónicas. Sólo lo son las que sean generadas por medios electrónicos y remitidas por dichos medios, en las condiciones y con los

requisitos establecidos en el Reglamento de facturación<sup>2046</sup>. Podemos destacar como elementos fundamentales que:

- El destinatario de las facturas haya dado su consentimiento de forma expresa a la remisión por medios electrónicos de las mismas; se deja libertad a las partes acerca de la formulación material de dicho consentimiento, pudiendo efectuarse por cualquier medio de prueba admisible en derecho.
- Se utilicen los medios electrónicos definidos como tales en el art. 17.2 del Reglamento de facturación.
- Los medios electrónicos utilizados garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Por último, el art. 18.3 del Reglamento de facturación, mandata al Ministro de Hacienda para que dicte las disposiciones necesarias para el desarrollo y aplicación de lo establecido en este artículo, lo que ha sido llevado a cabo a través de la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación. En el art. 2 de dicha Orden, se recoge que el consentimiento podrá formularse de forma expresa por cualquier medio, verbal o escrito; consentimiento que podrá ser revocado en cualquier momento, ya que el destinatario que esté recibiendo facturas o documentos sustitutivos electrónicos podrá comunicar al proveedor

<sup>2046</sup> «Artículo 17. Formas de remisión de las facturas o documentos sustitutivos.

*La obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutivos podrá ser cumplida por cualquier medio y, en particular, por medios electrónicos, siempre que en este caso el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa y los medios electrónicos utilizados en la transmisión garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido.*

*A estos efectos, se entenderá por remisión por medios electrónicos la transmisión o puesta a disposición del destinatario por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica, y almacenamiento de datos, utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios magnéticos*

*Artículo 18. Remisión electrónica de las facturas o documentos sustitutivos*

*1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 17, la garantía de la autenticidad del origen y de la integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos que se hayan remitido por medios electrónicos se acreditará por alguna de las siguientes formas:*

*a) Mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, basada en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 y 10 del artículo 2 de la mencionada directiva.*

*b) Mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el artículo 2 de la Recomendación 1994/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.*

*c) Mediante los elementos propuestos a tal fin por los interesados, una vez que sean autorizados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A tal efecto, deberán solicitar autorización a la Agencia Estatal de Administración Tributaria indicando los elementos que permitan garantizar la autenticidad del origen e integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos remitidos.»*

su deseo de recibirlos en papel.

Y además, ahondando en esta posibilidad de utilizar los medios electrónicos, el art. 24 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, señala que las Administraciones públicas crearán registros electrónicos para la recepción y remisión de solicitudes, escritos y comunicaciones, los cuales emitirán automáticamente un recibido con la fecha y hora de presentación y el número de entrada en el registro (art. 25.3 de la Ley mencionada).

**10.- Gestión de ciertas tasas y precios que constituyen contraprestación de operaciones realizadas por la Administración sujetas al IVA.**

De acuerdo con la Disposición Adicional Sexta del Reglamento del impuesto<sup>2047</sup>, los contribuyentes y sustitutos del contribuyente, así como quienes vengán obligados legalmente en su plazo voluntario a recaudar, por cuenta del titular o del concesionario de un servicio o actividad pública, las tasas o precios que constituyan las contraprestaciones de aquéllas; estarán sometidos, cuando la operación esté sujeta al IVA, a las siguientes obligaciones:

1. Exigir el importe del IVA que grave la citada operación al contribuyente de la tasa o al usuario o destinatario del servicio o actividad de que se trate.

La Disposición Adicional no señala cuáles son las operaciones por las que los entes públicos han de exigir tasas sujetas al tributo, y aunque el art. 7.8 de la Ley del IVA no sujeta al impuesto las operaciones por las que se exija una contraprestación de carácter tributario; cabe deducir que, normalmente, serán las operaciones gravadas con tasas las que se encuentren sujetas al impuesto, por aplicación de la indicada Disposición Adicional.

2. Expedir la factura o documento sustitutivo relativo a dicha operación a que se refiere el art. 88 de la Ley 37/1992, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo. Esta obligación se cumplirá de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de facturación; no obstante, el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar fórmulas simplificadas para el cumplimiento de esta obligación.

3. Abonar al sujeto pasivo del IVA el importe que haya percibido por

---

<sup>2047</sup> Introducida por el número veintitrés del art. segundo del R.D. 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

aplicación de lo previsto en el n<sup>o</sup> 1 anterior, en la misma forma y plazos que los establecidos para el ingreso de la tasa o precio correspondiente.

Este procedimiento se estableció igualmente en la Ley 66/1997 de Medidas, Fiscales Administrativas y del Orden Social. En estos supuestos, los usuarios o destinatarios del servicio o actividad, están obligados a soportar la traslación del IVA correspondiente<sup>2048</sup>, como puede ocurrir, en el ámbito local, cuando a la entidad suministradora de un servicio (como el agua) se le encargue, igualmente, la recaudación de la correspondiente tasa, teniendo en cuenta, en todo caso, que solo lo podrá hacer en periodo voluntario, ya que el ejercicio de funciones públicas está vedada a las sociedades mercantiles.

### **C) CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN POR EL DESTINATARIO O POR UN TERCERO.**

La obligación de emitir factura se puede cumplir, por el empresario o profesional que realiza la operación, por el destinatario de la misma o por un tercero; la emisión por el destinatario puede ser mediando acuerdo entre cliente y proveedor, o por imposición legal.

#### **1.- Emisión de factura por el destinatario mediante acuerdo con el sujeto pasivo.**

De acuerdo con el art. 164.Dos de la Ley 37/1992, la obligación de expedición de facturas puede ser confiada al cliente cuando se cumplan, de acuerdo con el art. 5 del Reglamento de facturación, los requisitos que han de observarse<sup>2049</sup>.

<sup>2048</sup> Como ejemplo de este supuesto, podemos mencionar el que se recoge en AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 1555). La tasa de seguridad aeroportuaria que recauda el Ente Público Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA) de la que son sujetos pasivos los pasajeros, pero que son las compañías aéreas las que se encargan de su recaudación e ingreso en el Tesoro. Dichas compañías son las encargadas de cumplir las obligaciones a las que se refiere la D.A. Sexta, en cuanto a exigir el importe del IVA correspondiente a las tasas, expedir la factura en que se documenten estos servicios y abonar a AENA el importe de la cuota del IVA correspondiente.

<sup>2049</sup> Dicho art. 5 establece: «1. La obligación a que se refiere el artículo 2 podrá ser cumplida materialmente por los destinatarios de las operaciones o por terceros. En cualquiera de estos casos, el empresario o profesional o sujeto pasivo obligado a la expedición de la factura será el responsable del cumplimiento de todas las obligaciones que se establecen en este título.

2. Para que la obligación a que se refiere el artículo 2 pueda ser cumplida materialmente por el destinatario de las operaciones que no sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a éstas, habrán de cumplirse los siguientes requisitos:

a) Deberá existir un acuerdo documentado por escrito entre el empresario o profesional que realice las operaciones y el destinatario de éstas por el que el primero autorice al segundo la expedición de las facturas o documentos sustitutos correspondientes a dichas operaciones. Este acuerdo deberá suscribirse con carácter previo a la realización de las operaciones, y en él deberán especificarse aquellas a las que se refiera.

b) Cada factura o documento sustitutivo así expedido deberá ser objeto de aceptación por parte del

Debe existir un acuerdo documentado entre ambas partes, suscrito con carácter previo a la realización de las operaciones, y en él debe especificarse su ámbito de aplicación. Cada factura o documento sustitutivo así expedido, deberá ser objeto de aceptación por parte del empresario o profesional que haya realizado la operación. El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a aquéllas, deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó en el plazo de un mes.

## **2.- Emisión de factura por el destinatario en transmisión de inmuebles por ejecución forzosa.**

A partir de la doctrina consolidada de la Dirección General de Tributos y del pronunciamiento del Tribunal Supremo<sup>2050</sup>, la condición de transmitente y adquirente no resulta afectada por el modo en que se efectúe la transmisión, ya sea la misma voluntaria o forzosa –en los casos de la subasta judicial-. Por tanto, el transmitente es el titular del derecho real que se cede, abstracción hecha de quien sea el órgano que formalice o documente la transmisión. En este sentido, la propiedad se transmite directamente del propietario-deudor al adquirente-adjudicatario, sin que tal propiedad haya pasado de aquel al juez y de éste al adjudicatario; y el juez, en la suplantación que hace del deudor, se limita a dictar el auto de adjudicación –en lugar de la escritura de venta que en su caso debería realizar el propio deudor-.

Superada, por tanto, la polémica planteada en cuanto a, si en los supuestos de transmisión por ejecución forzosa, la operación se encontraba sujeta al IVA y no al ITPyAJD<sup>2051</sup>, se llevó a cabo la modificación de la

---

*empresario o profesional que haya realizado la operación.*

*c) El destinatario de las operaciones que proceda a la expedición de las facturas o documentos sustitutivos correspondientes a aquéllas deberá remitir una copia al empresario o profesional que las realizó en el plazo que se establece en el artículo 9.1.*

*La obligación de remitir la copia de la factura o documento sustitutivo a que se refiere el párrafo anterior podrá ser cumplida de acuerdo con lo previsto en los artículos 17 y 18.*

*Las copias de las facturas o documentos sustitutivos deberán ser aceptadas en el plazo de 15 días a partir de su recepción por el empresario o profesional que hubiese realizado las operaciones. Las facturas o documentos sustitutivos cuyas copias hubiesen sido rechazadas de forma expresa en el plazo antes indicado se tendrán por no expedidas.*

*d) Estas facturas o documentos sustitutivos serán expedidos en nombre y por cuenta del empresario o profesional que haya realizado las operaciones que en ellos se documentan.*

*3. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido mediante la contratación de terceros a los que encomienden la expedición de las facturas o documentos sustitutivos».*

<sup>2050</sup> Sentencia de 20 de noviembre de 2000.

<sup>2051</sup> A este respecto es interesante el estudio efectuado por LUCHENA MOZO, G. M.: “Régimen fiscal de la transmisión de inmuebles mediante ejecución forzosa: la eterna polémica (A propósito de la Sentencia de 8 de noviembre de 2002 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha); *Impuestos*, nº 9.

normativa del IVA mediante la inclusión de una D.A. Sexta en la Ley 37/1992, y de una D.A. Quinta en su Reglamento de desarrollo.

En la D.A. Sexta de la Ley 37/1992<sup>2052</sup>, se prevé que en los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa, los adjudicatarios que tengan la condición de empresario o profesional a efectos del impuesto, están facultados, en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, y con respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al mismo que se produzcan en aquéllos, para expedir la factura en que se documente la operación, y se repercuta la cuota del impuesto, presentar la declaración-liquidación correspondiente e ingresar el importe del impuesto resultante. También se le faculta para efectuar la renuncia a las exenciones prevista en el apartado Dos del art. 20 de la Ley del IVA.

El ejercicio de esta posibilidad se desarrolla a través de la D.A. Quinta del Reglamento del impuesto, estableciendo el correspondiente procedimiento<sup>2053</sup>.

---

2004 (págs. 9 y siguientes).

<sup>2052</sup> La Disposición Adicional Sexta fue introducida, con efectos desde el 1 de enero de 2001, por el n° 10 del art. 5 de la Ley 14/2000, 29 diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, introducción que ha merecido la consideración de deficiente técnica legislativa al ser incorporado por medio de una Ley de Acompañamiento, y porque, además, rompe la sistemática del impuesto. En este sentido MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Sobre la sujeción al IVA de las adquisiciones en subasta judicial: estado de la cuestión a la luz de la jurisprudencia y de las últimas reformas normativas”; *Jurisprudencia Tributaria*, n° 9. 2001.

<sup>2053</sup> Procedimiento que consiste en la siguiente tramitación:

1. El adjudicatario deberá comunicar su intención de ejercer estas facultades por escrito ante el órgano judicial o administrativo que esté desarrollando el procedimiento respectivo, de forma previa o simultánea al pago del importe de la adjudicación.

2. El adjudicatario quedará obligado a poner en conocimiento del sujeto pasivo del impuesto correspondiente a dicha operación o a sus representantes que ha ejercido estas facultades, remitiéndole copia de la comunicación presentada ante el órgano judicial o administrativo, en el plazo de los siete días siguientes al de su presentación ante aquél.

El ejercicio de esta facultad por el adjudicatario determinará que el sujeto pasivo o sus representantes no puedan efectuar la renuncia a las exenciones prevista en el apartado Dos del art. 20 de la Ley del Impuesto, ni proceder a la confección de la factura en que se documente la operación, ni incluir dicha operación en sus declaraciones-liquidaciones, ni ingresar el impuesto devengado con ocasión de la misma.

3. Expedición de la factura en la que se documente la operación en el plazo de treinta días a partir del momento de la adjudicación. Dicha factura será confeccionada por el adjudicatario, y en ella se hará constar, como expedidor de la misma, al sujeto pasivo titular de los bienes o servicios objeto de la ejecución y, como destinatario de la operación, al adjudicatario. Estas facturas tendrán una serie especial de numeración.

4. El adjudicatario remitirá una copia de la factura al sujeto pasivo del impuesto, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha de su expedición, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

5. El adjudicatario efectuará la declaración e ingreso de la cuota resultante de la operación mediante la

Con estas disposiciones se pretende dar solución a los problemas que se planteaban cuando el propietario del bien objeto de la expropiación forzosa no se personaba en el procedimiento, y de los problemas posteriores que se originaban en cuanto a la sujeción o exención de la transmisión, la emisión de la factura y el correspondiente ingreso. Esta situación había sido planteada por el Consejo para la Defensa del Contribuyente, que manifestó la necesidad de modificar la Ley<sup>2054</sup>.

Con las modificaciones introducidas en la Ley del IVA y en su Reglamento de desarrollo se dá solución a los problemas planteados, donde se impone al adjudicatario, la obligación de poner en conocimiento del sujeto pasivo la emisión de la factura; pero sin que se condicione a que haya prestado su consentimiento, circunstancia que lo diferencia del supuesto de inversión del sujeto pasivo.

#### **D) CONTROVERSIAS EN LA REPERCUSIÓN. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE EMITIR FACTURA.**

De acuerdo con el art. 88.Seis de la Ley 37/1992, las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma; se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.

---

presentación de una declaración-liquidación especial de carácter no periódico de las que se regulan en el apartado 7 del art. 71 de este Reglamento.

6. El adjudicatario remitirá una copia de la declaración-liquidación, en la que conste la validación del ingreso efectuado, al sujeto pasivo, o a sus representantes, en el plazo de los siete días siguientes a la fecha del mencionado ingreso, debiendo quedar en poder del adjudicatario el original de la misma.

7. Cuando no sea posible remitir al sujeto pasivo o sus representantes la comunicación del ejercicio de estas facultades, la copia de la factura o de la declaración-liquidación por causa no imputable al adjudicatario, dichos documentos habrán de remitirse en el plazo de siete días desde el momento en que exista constancia de tal imposibilidad, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria indicando tal circunstancia.

<sup>2054</sup> Se recogió en el Consejo para la Defensa del Contribuyente, Memoria 1999, Informe de la Secretaría de Estado de Hacienda sobre las Propuestas efectuadas, (págs. 269 y 270) y el Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en su Informe Consultivo nº 1062/1997, que defendía la posibilidad de que la empresa adjudicataria pudiera deducirse el IVA, aun sin disponer de la factura correspondiente, cuando dispusiera de una prueba fehaciente que demostrase que había satisfecho el IVA correspondiente, siempre que dicha sustitución se autorizara por el Departamento de Gestión Tributaria. Sin embargo, el Consejo para la Defensa del Contribuyente, planteaba que esta solución no era suficiente, en cuanto no se fundamentaba en ninguna norma legal, y por tanto no se recogía qué tipo de documento podía aportarse, por lo que además, los órganos de inspección tributaria podían oponerse a dicha solución, y máxime teniendo en cuenta lo dispuesto en el art. 97 de la Ley 37/1992, en cuanto a las normas sobre deducción. Por tanto el Consejo planteaba la “conveniencia de dictar o impulsar una norma que de solución a la cuestión analizada, de manera que en estos casos, cuando el transmitente no emite factura, y cualquiera que sea la causa de su conducta, pueda sustituirse por un documento acreditativo del pago del precio y del IVA repercutido”.

A través de dicho artículo, se abre la vía económico-administrativa a la generalidad de las controversias que puedan suscitarse respecto a la repercusión del IVA, adicional a la prevista en el art. 89.Cinco de la actual Ley del IVA, que trata de las discrepancias que den lugar a un ingreso indebido. Por tanto, este será el cauce que deberán utilizar las Entidades locales cuando, actuando como sujetos repercutidos, manifiesten discrepancias respecto a la emisión de las correspondientes facturas u omisión de las mismas; ya que las Administraciones públicas se presentan en esta relación jurídica tributaria desprovistas de sus potestades administrativas, y ante el acto de la repercusión, únicamente les cabe aceptar el gravamen u oponerse a la repercusión, acudiendo a los cauces procedimentales que legalmente se establecen<sup>2055</sup>.

Por su parte, el art. 24 del Reglamento de facturación extiende expresamente esta vía de recurso a las controversias que puedan producirse en relación con la expedición, rectificación o remisión de facturas o de documentos sustitutivos y demás documentos a que se refiere este Reglamento, cuando estén motivadas por hechos o cuestiones de derecho de dicha naturaleza.

La regulación del procedimiento dedicado a las reclamaciones económico-administrativas se encuentra en la Ley General Tributaria, en concreto en el Capítulo IV de su Título V (arts. 226 a 248) y su Reglamento de desarrollo - Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa<sup>2056</sup>-. En la Ley General Tributaria, el art. 224.4.a) recoge, entre los actos susceptibles de ser reclamables, las actuaciones u omisiones relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente. Por su parte, el art. 232.1 de la LGT dispone que están legitimados para promover las reclamaciones económico-administrativas, los obligados tributarios y cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria. Finalmente, el art. 235.1 de la LGT establece el plazo de un mes para la interposición de la reclamación económico-administrativa que se contará desde el día siguiente a aquel en que quede constancia de la repercusión que es motivo de la reclamación.

---

<sup>2055</sup> St. del TSJ de Andalucía de 10 de junio de 1999, en la que se declara que la Administración pública destinataria de una operación sujeta a IVA no ostenta ningún privilegio, y por tanto, si considera improcedente la repercusión, debe oponerse a la misma, a través de una reclamación económico-administrativa.

<sup>2056</sup> Con anterioridad el procedimiento de las reclamaciones sobre repercusión tributaria se regulaba en el art. 117 del Reglamento del Procedimiento de las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el R.D. 391/1996, de 1 de marzo.



El desarrollo reglamentario de la Ley General Tributaria en relación con esta vía de impugnación se encuentra en el Título IV de su Reglamento de desarrollo, anteriormente mencionado. El art. 14 del citado Real Decreto considera como legitimados para instar el procedimiento de devolución, la persona o entidad que haya soportado la repercusión.

Por otro lado, las consecuencias del incumplimiento de la obligación de emitir factura no se regulan en el Reglamento de facturación, pues en la medida en que las mismas pueden dar lugar a la imposición de sanciones, se encuentran reguladas en una norma de rango legal, como es la Ley General Tributaria en su art. 201<sup>2057</sup>.

En el Informe de 16 de septiembre de septiembre de 2005 de la Subdirección General de Tributos de la Dirección General, se recoge que, en virtud del art. 227.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, serán reclamables (nº 4 letra c) las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria...«c) *Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales*».

Por tanto, en caso de que una entidad que por norma legal viene obligada a expedir factura no lo haga, se podrá interponer reclamación económico-administrativa en el plazo de un mes, desde que se haya requerido formalmente el cumplimiento de la obligación de rectificar que corresponda a sus acreedores y proveedores.

También hemos de tener en cuenta que este procedimiento se aplicará igualmente a las controversias que puedan suscitarse respecto a la compensación que se establece en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (art. 132 de la Ley 37/1992).

Como vimos anteriormente, en el supuesto de que se hubiese procedido al reconocimiento de la certificación sin la factura correspondiente, en todo caso, dado que la misma es requisito necesario para el pago; en el ámbito local, el órgano que habría de realizar las gestiones necesarias para la obtención de la

---

<sup>2057</sup> El cual va a recoger que: «1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

2. La infracción prevista en el apartado 1 de este artículo será grave en los siguientes supuestos:»

...

«b) Cuando el incumplimiento consista en la falta de expedición o en la falta de conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos.

La sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento del importe del conjunto de las operaciones que hayan originado la infracción. Cuando no sea posible conocer el importe de las operaciones a que se refiere la infracción, la sanción será de 300 euros por cada operación respecto de la que no se haya emitido o conservado la correspondiente factura o documento».

factura, habría de ser la Tesorería de la Entidad<sup>2058</sup>.

Por último, hemos de tener en cuenta que tal y como señala el art. 234.4 de la LGT *«el procedimiento económico-administrativo será gratuito. No obstante, si la reclamación o el recurso resulta desestimado y el órgano económico-administrativo aprecia temeridad o mala fe, podrá exigirse al reclamante que sufrague las costas del procedimiento, según los criterios que se fijen reglamentariamente»*.

## **E) PLAZO PARA LA EXPEDICIÓN DE LAS FACTURAS O DOCUMENTOS SUSTITUTIVOS.**

En el art. 9 del Reglamento de facturación se establecen los plazos de emisión de las facturas o documentos sustitutivos, que serán diferentes en función de que el destinatario sea un empresario o un consumidor final, y una regla especial en función del periodo de liquidación del IVA<sup>2059</sup>. El hecho de que la expedición de la factura se produzca fuera del plazo establecido en el Reglamento de facturación, puede implicar la correspondiente sanción, pero no la caducidad del derecho a efectuar la repercusión, cuyo plazo es de un año contado desde la fecha del devengo. Por tanto, estos diferentes plazos deben ser tenidos en cuenta cuando las Entidades locales actúen o no en el ejercicio de sus actividades empresariales.

Ahora bien, en el ámbito local, las facturas que se emiten por la percepción de bienes y servicios, no siempre se cumplen estos plazos, ya que, bien por descuido o previendo retrasos en el cobro; los proveedores emiten las facturas al finalizar el ejercicio, con lo que se puede ocasionar que la Entidad local no disponga del tiempo suficiente para su tramitación y aprobación, dentro del ejercicio presupuestario al que los gastos resultan de imputación, de

---

<sup>2058</sup> Esta opinión se recoge en la Consulta resuelta por *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, en el nº 23 de 2005, que vimos anteriormente.

<sup>2059</sup> A estos efectos, se dispone lo siguiente:

- Con carácter general, un plazo inmediato, en el momento de devengarse la operación. Este plazo se aplica en las operaciones cuyos destinatarios sean consumidores finales.
- Un plazo mensual, a contar desde que se produjo el devengo en los supuestos en que los destinatarios sean empresarios o profesionales actuando en su condición de tales.
- Un plazo especial, según el cual las facturas deben expedirse antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del IVA en el curso del cual se hayan realizado las operaciones. Este plazo especial sólo tiene sentido con relación a las facturación de las operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales y con él se trata de evitar la posibilidad de que en la fecha de presentación de la declaración-liquidación, en la que se hayan de incluir las cuotas correspondientes a las operaciones realizadas en el periodo respectivo, no se hayan expedido todavía las facturas en que se documenten las mismas.

acuerdo con las normas de devengo. En todo caso, las Entidades locales vendrán obligadas a registrar estas operaciones, de acuerdo con lo establecido con las “operaciones pendientes de aplicar a presupuesto” que se estudia en el epígrafe correspondiente a la contabilización del IVA.

## **F) MOMENTO PARA EFECTUAR LA REPERCUSIÓN.**

De acuerdo con el art. 88.Tres de la Ley 37/1992, la repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura o documento análogo correspondiente. Este precepto fija el momento en el que ha de cumplirse con la obligación de repercusión, que es cuando se ha expedido y se ha entregado la factura o el documento sustitutivo. Aún así, la doctrina<sup>2060</sup> concluye que se ha producido el acto de repercusión cuando se ha trasladado el importe del IVA devengado al destinatario, aunque no se haya expedido documento alguno o éste adolezca de algún defecto, e incluso aunque materialmente no haya tenido lugar el cobro de dicho IVA. Los plazos de expedición y remisión de las facturas se regulan en los arts. 9 y 16 del Reglamento de facturación.

Además, este momento debe coincidir con el momento del devengo del impuesto, por lo que el art. 88.Cinco de la Ley 37/1992, recoge que el destinatario de la operación gravada por el IVA, no estará obligado a soportar la repercusión del mismo con anterioridad al momento del devengo de dicho impuesto. Por tanto, cuando se expida la factura antes de que tenga lugar la entrega de bienes o prestación de servicios, conforme a los criterios del art. 75 de la Ley 37/1992, no existirá IVA devengado.

Por otro lado, de acuerdo con el art. 88.Cuatro de la Ley 37/1992, se perderá el derecho a la repercusión, cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo; por lo que este plazo se establece con independencia de que el destinatario ejerza o no una actividad empresarial, circunstancia que sí era tenida en cuenta con la anterior normativa del IVA<sup>2061</sup>. Por tanto, este derecho se somete a un plazo limitado que se entiende de caducidad, no de prescripción, produciéndose de forma automática. La doctrina ha criticado esta redacción<sup>2062</sup>, ya que si lo que se pretende evitar es la no expedición de la factura; la vía ordinaria habría de ser la imposición de una sanción y no verse

---

<sup>2060</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit.

<sup>2061</sup> A estos efectos, el art. 27 del Reglamento de 1985, disponía que la repercusión debería efectuarse al tiempo de expedir y entrega la factura, siempre que no hubiesen transcurrido cinco años desde la fecha del devengo, aunque dicho plazo se reducía a un año cuando los destinatarios fuesen empresarios o profesionales.

<sup>2062</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit.

privado de la posibilidad de la rectificación, produciéndose una limitación al principio de neutralidad interior del IVA.

Por otra parte, en el art. 89.Dos de la actual Ley del IVA, se establece un régimen más flexible cuando se ha cumplido con la obligación de expedir factura, pero en ella no se ha repercutido cuota alguna<sup>2063</sup>. Por tanto, esta posibilidad no resulta de aplicación cuando no se ha llevado a cabo la expedición de la correspondiente factura, doctrina reiterada por la Dirección General de Tributos<sup>2064</sup>.

## **G) RECTIFICACIÓN DE FACTURAS.**

### **1.- Consideraciones generales.**

El art. 89 de la Ley 37/1992, bajo la denominación de “rectificación de cuotas impositivas”, en su número Uno establece la obligación de proceder a la rectificación de las cuotas impositivas, recogiendo en sus apartados Tres las limitaciones, Cuatro, la forma de documentar las mismas y Cinco, el procedimiento para llevarlo a cabo. En su número Dos, recoge la obligación de rectificación, aunque no se haya llevado a cabo la repercusión del impuesto, junto con lo que hemos de tener en cuenta que la rectificación de las facturas deberá llevarse a cabo en el resto de los supuestos en que, sin afectar a las cuotas repercutidas, las facturas no cumplan con los requisitos exigidos legalmente. El desarrollo reglamentario de esta obligación se realiza en el art. 13 del Reglamento de facturación, donde nos encontramos una serie de causas tasadas en que procede la rectificación. Además, hemos de tener en cuenta, que esta rectificación debe llevarse a cabo para el cumplimiento de las obligaciones legales, así como para poder ejercitar, en su caso, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Ahora bien, como recoge la Dirección General de Tributos<sup>2065</sup> en la práctica se pueden distinguir una serie de supuestos en que resulta obligatoria la rectificación de las facturas (en los supuestos en que no se contengan todos los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 del art. 6 del Reglamento de facturación) y otros supuestos en que voluntariamente se pueda decidir llevar a cabo la rectificación de las facturas previamente expedidas, cuando se trate de

---

<sup>2063</sup> El art. 89.Dos establece: «Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación».

<sup>2064</sup> En Contestaciones a Consultas de 29 de junio de 2001 (Nº 1365-01) y 13 de diciembre de 2001 (Nº 2214-01).

<sup>2065</sup> Consulta de 22 de diciembre de 2006 (Nº V2574-06), relativa a supuestos dudosos de emisión de factura.

una causa justificada y siempre que dicha práctica permita garantizar la correspondiente comprobación por parte de la Administración tributaria, si bien en estos supuestos no se estará ante la expedición de una factura rectificativa, sino ante una factura sustitutiva (como pudiera ser en el supuesto en que una factura se fracciona en varias a petición del cliente).

Tampoco estaremos ante facturas rectificativas cuando, tras la válida emisión de los tiques, se canjeen por las correspondientes facturas.

Por tanto, los supuestos en que obligatoriamente se debe llevar a cabo la rectificación, será aquellos que se recogen en los apartados 1 y 2 del art. 6 del Reglamento de facturación, que a su vez distingue estos supuestos:

- La factura o documento sustitutivo no cumpla con los requisitos exigidos en los arts. 6 y 7 del Reglamento de facturación distintos a la cuota.
- Deba llevarse a cabo la propia repercusión o la rectificación de las cuotas repercutidas, salvo con una serie de excepciones que se recogen en el propio Reglamento<sup>2066</sup>.

## **2.- Supuestos de rectificación distintos a la rectificación de cuotas.**

Este supuesto se suele presentar frecuentemente en el ámbito de las Entidades locales, ya que al relacionarse con pequeños empresarios que no siempre consignan adecuadamente los datos exigidos en los arts. 6 y 7 del Reglamento de facturación (destinatario, domicilio del mismo, consignación separada del IVA, referencia a la aplicación de exenciones o porque el prestador de las entregas de bienes y servicios confunde el órgano gestor del gasto con la Entidad local de la que dependen) que obliga a la Entidad local a proceder a la devolución de la factura y a la exigencia de una factura rectificativa.

La Dirección General de Tributos ha llevado a cabo la Contestación de diversas Consultas en que se ha planteado la necesidad de emitir facturas rectificativas, como son en los supuestos de descripción de las operaciones, cuando el nombre del destinatario se consigna erróneamente<sup>2067</sup> o su NIF<sup>2068</sup>,

---

<sup>2066</sup> Ya que el art. 13 del Reglamento de facturación establece que no será necesaria la expedición de una factura o documento sustitutivo rectificativo cuando la modificación de la base imponible sea consecuencia de la devolución de mercancías o de envases y embalajes que se realicen con ocasión de un posterior suministro que tenga el mismo destinatario y por la operación en la que se entregaron se hubiese expedido factura o documento sustitutivo. Cuando se den estos requisitos se podrá practicar la rectificación en la factura o documento sustitutivo que se expida por dicho suministro, restando el importe de las mercancías o de los envases y embalajes devueltos del importe de dicha operación posterior.

<sup>2067</sup> La anteriormente mencionada Consulta de la DGT de 22 de diciembre de 2006.

<sup>2068</sup> Consulta de la DGT de 23 de febrero de 2006 (Nº V0318-06), en que se había consignado un NIF provisional distinto al asignado definitivamente.

en la consignación de bases imponibles de cada uno de los productos entregados no se indica el diferente tipo impositivo aplicado a cada uno de ellos<sup>2069</sup>, o en supuestos de recepción de abonos por parte de acreedores y proveedores<sup>2070</sup>.

En cuanto a la rectificación de las facturas, el Reglamento de facturación, en su art. 13 admite que en determinados supuestos dicha rectificación pueda realizarse bien indicando directamente el importe de la rectificación, con independencia de su signo, o bien tal y como queden tras la rectificación efectuada, señalando igualmente en este caso el importe de dicha rectificación. Estos supuestos son los que afectan a los requisitos contenidos en el art. 6.1, en sus letras f) -descripción de las operaciones y su importe con descomposición de precios unitarios-, g) -tipo impositivo- y h) -consignación separada de la cuota tributaria-.

### **3.- Supuestos en que procede la rectificación de cuotas.**

El art. 89 de la Ley 37/1992 recoge tres supuestos en que se podrá producir la rectificación de cuotas:

- Cuando las cuotas impositivas se hubieran determinado incorrectamente. Dicha rectificación deberá producirse en un plazo de cuatro años, como vimos anteriormente<sup>2071</sup>.
- Cuando se produzcan las circunstancias mencionadas en el art. 80 que dan lugar a la modificación de la base imponible, y que son objeto de estudio en el epígrafe correspondiente del presente trabajo<sup>2072</sup>.
- Cuando no se haya repercutido cuota alguna y esta sea procedente.

---

<sup>2069</sup> Consulta de la DGT de 15 de diciembre de 2006 (Nº V2524-06).

<sup>2070</sup> Consulta de la DGT de 20 de octubre de 2005 (Nº V2112-05).

<sup>2071</sup> Plazo de cuatro años del apartado 1º del art. 89 redactado por el art. 6 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en sustitución del anterior plazo de cinco años.

<sup>2072</sup> Y que son los supuestos en que el importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución, los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado siempre que sean debidamente justificados, y cuando queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, en los supuestos de créditos incobrables o concurso de acreedores.

**a) Supuesto en que no se haya repercutido cuota alguna y esta sea procedente.**

Como vimos anteriormente, el art. 89 de la Ley 37/1992 en su número Dos admite la rectificación de cuotas aunque no se haya repercutido cuota alguna, cuando se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación (es lo que se conoce como rectificación de cuotas cero). Esta situación es distinta al supuesto en que no se haya llegado a emitir factura, ya que en este caso, una vez transcurrido un año desde el devengo, se pierde el derecho a efectuar la repercusión.

**b) Cuotas determinadas incorrectamente.**

En cuanto a las causas que suponen una determinación incorrecta de la cuota, del contenido del precepto no se va a establecer un mayor nivel de concreción; por lo que ha de interpretarse en un sentido amplio, según el cual, cualquier error de hecho o de derecho implica la obligación de los sujetos pasivos de proceder a la rectificación, teniendo en cuenta las limitaciones que veremos seguidamente. En los supuestos de errores de derecho, como puede ser por una aplicación de un tipo impositivo incorrecto, el IVA repercutido incorrectamente no puede ser objeto de deducción –art. 94.Tres-. Si el IVA repercutido es superior al que correspondería aplicar, el sujeto pasivo deberá proceder a la devolución del IVA correspondiente, y en caso de que no lo hiciera, el destinatario de la operación podrá solicitar la devolución de ingresos indebidos o interponer una reclamación económico-administrativa; ahora bien, si transcurre más de un año desde el devengo, sólo procede el recurso del art. 89.Cinco.b) de la Ley 37/1992. Si el proveedor procede a la devolución del ingreso indebido, en la siguiente declaración liquidación que presente, deberá consignar un menor IVA devengado. En los supuestos de rectificación por cuotas repercutidas a un ente público por errónea aplicación del tipo impositivo, la Dirección General de Tributos<sup>2073</sup> considera que debe efectuarse la rectificación, sin cambio del precio global de la adjudicación, tal y como hemos visto en el epígrafe destinado a la cuantificación de la base imponible. Ahora bien, en la práctica esto podría producir un enriquecimiento injusto para el contratista, en tanto que verá incrementada la contraprestación de los servicios que presta, por la diferencia del IVA en la aplicación del tipo incorrecto del IVA que llevó a cabo la Administración al calcular el precio de licitación de los contratos. En todo caso, teniendo en cuenta que la nueva Ley de Contratos del Sector Público va a exigir obligatoriamente en el art. 75 que en el precio del contrato se haga constar el IVA como partida independiente, podría ser objeto de revisión esta doctrina.

La existencia de errores aritméticos o de hecho, cuando den lugar a una

---

<sup>2073</sup> Consulta de 23 de febrero de 1999 (Nº 0219-99).

mayor cuota repercutida, tendrá como consecuencia para el proveedor, la presentación de una declaración extemporánea a la que se aplicarán los recargos del art. 27 de la LGT, al no concurrir el supuesto de un error de derecho o de un supuesto de modificación de la base imponible.

#### **4.- Limitaciones a la rectificación de cuotas.**

El apartado Tres del art. 89 de la Ley 37/1992 establece las limitaciones a la repercusión, de forma imperativa; señalando los supuestos que acotan negativamente lo dispuesto en el art. 89.Uno y Dos. Estas limitaciones se completan en el 2º párrafo del art. 89.Uno, con el establecimiento de un límite temporal para efectuar la repercusión.

##### **a) Operaciones realizadas para destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales.**

Respecto a las operaciones realizadas para destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales<sup>2074</sup> (fundamentalmente particulares), si se ha devengado un IVA inferior al precedente, y el motivo no es ni por modificación de la base imponible ni por elevación legal del tipo impositivo; no procede la rectificación de cuotas, aunque el sujeto pasivo deberá consignar en sus declaraciones el IVA correcto, si bien en la práctica no ha sido repercutido. Ahora bien, los entes locales no pueden oponerse a que se les practique una rectificación de las cuotas al alza en base al argumento de que no actúan como empresarios o profesionales en la realización de operaciones, dado que el art. 220 de la Directiva 2006/112/CE establece la obligación de emisión de factura cuando los destinatarios sean «*personas jurídicas que no sean sujetos pasivos*»<sup>2075</sup>.

Un asunto distinto es que a un ente local no se le haya repercutido adecuadamente el IVA, y éste exija la rectificación de la factura donde se haga constar el IVA que realmente corresponda. En estos casos es procedente que se emita correctamente la factura, siempre que no exceda del importe total de la adjudicación. A estos efectos hemos de tener en cuenta que el motivo por el que el art. 89.Tres establece la prohibición de rectificar facturas cuando el destinatario no es un empresario o profesional, tal y como ha entendido la jurisprudencia<sup>2076</sup>, es para garantizar la seguridad jurídica que supone para los

---

<sup>2074</sup> La St. del TSJ de Cataluña de 18 de enero de 2007 exige que la repercusión de las cuotas solamente resultará posible cuando el destinatario, además de ser un empresario o profesional, haya actuado como tal en la adquisición del bien de que se trate.

<sup>2075</sup> Compartimos la opinión manifestada por FALCÓN Y TELLA, R.: “Repercusión del IVA sobre entes públicos (I): la imposibilidad de reconocer al repercutido prerrogativa o privilegio alguno en relación con el Impuesto”; *Impuestos*, nº 8. 2000.

<sup>2076</sup> St. de la Audiencia Provincial de Asturias de 18 de noviembre de 1999.



destinatarios que no actúan como empresarios, que el importe que han satisfecho, en concepto de IVA, no va a ser posteriormente modificado, y el perjuicio que se le ocasionaría al no resultar deducible el impuesto. Esta interpretación es lógica y razonable, ya que una interpretación en otro sentido supondría que el Ayuntamiento no podría exigir la rectificación de las facturas que no se hayan emitido válidamente.

#### **b) Falta de emisión de la correspondiente factura.**

Por otro lado, la posibilidad de rectificar las cuotas no procede cuando no se haya emitido la correspondiente factura, ya que en este supuesto, lo que procede es la repercusión del impuesto, que deberá efectuarse en el plazo de un año desde la fecha del devengo de la operación<sup>2077</sup>, como vimos anteriormente. Ahora bien, la Dirección General de Tributos ha considerado en un supuesto en que un Ayuntamiento no emitió factura por no considerar que estaba realizando una actividad empresarial, se admite la emisión de la misma, en cuanto había realizado otras actuaciones para la documentación de la referida actividad<sup>2078</sup>.

#### **c) Actuación de la Administración tributaria.**

Otra limitación al derecho a la rectificación es que no procede cuando sea la Administración tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo, y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria (art. 89. Tres de la Ley 37/1992). Para la aplicación de esta limitación se tienen que dar los siguientes requisitos:

- Que se haya instruido un procedimiento de comprobación por los órganos de gestión o de inspección.
- Que este procedimiento haya terminado con un acto administrativo liquidatorio que ponga de manifiesto cuotas devengadas y no repercutidas por el sujeto pasivo que no se hayan declarado.
- Que se haya procedido a la imposición de una sanción.

Para la interpretación del requisito de que *la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria*, se debe considerar que, en aplicación del

---

<sup>2077</sup> En la Consulta de la DGT de 13 de septiembre de 2001 se recoge el supuesto de un Consorcio Urbanístico que transmite un terreno urbanizado sin emitir factura.

<sup>2078</sup> Este es el supuesto que se recoge en la Consulta de la DGT de 22 de septiembre de 2000 (Nº 1602-00) sobre la constitución de un derecho de superficie a favor de una sociedad por la que no se emite factura, aunque sin embargo la operación se instrumentó en escritura pública y la inscribieron en el Registro de la Propiedad.

art. 178 de la LGT, en la potestad sancionadora de la Administración tienen que concurrir los principios de tipicidad y culpabilidad; por lo que, aunque la conducta esté tipificada en la Ley (art. 170 de la Ley del IVA o arts. 191 a 206 de la LGT), se tiene que producir la culpabilidad o responsabilidad para que se declare la improcedencia de realizar la rectificación. Esto significa que, en el supuesto de que una Entidad local, por no considerar que estaba realizando una actividad empresarial, no repercutió el IVA, y dicha conducta no es considerada infracción tributaria, podrá proceder a la repercusión del impuesto en un plazo de cuatro años<sup>2079</sup>.

Por otro lado, la doctrina entiende<sup>2080</sup> que la rectificación será improcedente sólo cuando la sanción sea firme (ya que el procedimiento sancionador es susceptible de recurso en vía administrativa y en vía jurisdiccional); por lo que, en tanto que esta firmeza se adquiera, se debe interrumpir el plazo de cuatro años desde el devengo de la operación, tal como ha recogido la Dirección General de Tributos<sup>2081</sup> y la jurisprudencia<sup>2082</sup>, reanudándose el cómputo de los cuatro años una vez transcurrido el plazo de suspensión.

#### **d) Conclusiones: supuestos en que procede la rectificación.**

Por tanto, de acuerdo con lo visto anteriormente, podemos concluir que la rectificación sí procede en los siguientes supuestos<sup>2083</sup>:

<sup>2079</sup> La anteriormente mencionada Consulta de la DGT de 22 de septiembre de 2000 (Nº 1602-00), sobre la constitución de un derecho de superficie a favor de una sociedad por la que no se emite factura, aunque sin embargo la operación se instrumentó en escritura pública y la inscribieron en el Registro de la Propiedad. Además hay que tener en cuenta que si una sociedad, pese a no estar obligada a soportar la referida repercusión, por no tener derecho el Ayuntamiento a efectuársela, accediese a satisfacer al mismo el importe del IVA, dicha sociedad no tendrá derecho a deducir el importe del impuesto.

<sup>2080</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 562).

<sup>2081</sup> A este respecto la Consulta de la DGT de 29 de enero de 1999 (Nº 0111-99) recoge «la rectificación por la sociedad consultante de la no repercusión en factura a sus clientes de las referidas cuotas del Impuesto no podrá ser efectuada hasta que exista resolución o sentencia firme que confirme la liquidación contenida en el acta. El cómputo del plazo de cinco años que se refiere al artículo 89.uno de la Ley 37/1992 para, en su caso, efectuar la referida rectificación, quedará interrumpido hasta la existencia de la mencionada resolución o sentencia firme». En las Consultas de 18 de junio de 2001 y 27 de febrero de 2002 se deducen los dos elementos esenciales que han de concurrir para que proceda entender interrumpido el plazo de rectificación: emisión de factura y que la conducta no se haya considerado constitutiva de infracción tributaria.

<sup>2082</sup> En este sentido igualmente Resolución del TEAC de 10 de noviembre de 2005 que considera que la comunicación del inicio de actuaciones inspectoras suspende el plazo para rectificar las cuotas repercutidas, prolongándose dicha suspensión hasta que la resolución administrativa dimanante de tales actuaciones gane firmeza. La Audiencia Nacional en sus Sentencias de 23 y 28 de abril de 2005 recogió que «hemos de concluir que el derecho a repercutir queda en suspenso en tanto que dure la controversia jurídica, a salvo, naturalmente de la prescripción».

<sup>2083</sup> El art. 89.Tres de la Ley 37/1992 recoge: «1.º Cuando la rectificación no esté motivada por las causas previstas en el artículo 80 de esta Ley, implique un aumento de las cuotas repercutidas y los destinatarios de las operaciones no actúen como

1. Cuando esté motivada por una modificación de la base imponible, con un límite de cuatro años.
2. Cuando se haya repercutido una cuota superior a la procedente y el destinatario no sea un particular, con un límite de cuatro años.
3. Cuando se haya repercutido una cuota superior a la procedente por incremento legal del tipo impositivo, debiendo rectificarse durante el mes de dicha modificación legal o durante el mes siguiente.

#### **5.- Procedimiento para instar la rectificación de cuotas.**

La rectificación de las cuotas plantea una doble actuación, la que se sustancia entre el sujeto pasivo y el destinatario de la operación a través de la expedición del documento rectificativo; y la que tiene lugar entre el sujeto pasivo y la Administración, y que se regula en el art. 89.Cinco de la Ley 37/1992. A estos efectos, podemos distinguir si la rectificación da lugar a un aumento o sólo a una rectificación de la cuota.

##### **a) Rectificación que supone un aumento de la cuota.**

A su vez podemos distinguir dos supuestos:

- Si se trata de un error aritmético, material o de hecho y la constatación del error se deriva de una actuación de comprobación de la Administración tributaria, hay que tener en cuenta lo establecido anteriormente. Si por el contrario, la constatación del error la realiza el propio sujeto pasivo, tiene que presentar la autoliquidación complementaria que regula el art. 122.2 de la LGT<sup>2084</sup>, a la que se aplicarán los recargos establecidos en el art. 27.2 de la LGT<sup>2085</sup>; los cuales a su vez son compatibles con los

---

*empresarios o profesionales del impuesto, salvo en supuestos de elevación legal de los tipos impositivos, en que la rectificación podrá efectuarse en el mes en que tenga lugar la entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos y en el siguiente.*

*2.º Cuando sea la Administración Tributaria la que ponga de manifiesto, a través de las correspondientes liquidaciones, cuotas impositivas devengadas y no repercutidas mayores que las declaradas por el sujeto pasivo y la conducta de éste sea constitutiva de infracción tributaria.»*

<sup>2084</sup> Que va a recoger lo siguiente: «Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada».

<sup>2085</sup> Estos recargos se aplicarán en función del tiempo transcurrido desde la finalización del plazo voluntario de la autoliquidación que se corrige y de la autoliquidación complementaria, del siguiente tenor:

- Retraso inferior a 3 meses: 5 %.
- Retraso entre 3 y 6 meses: 10 %.

establecidos en el art. 28 de la LGT (recargos del periodo ejecutivo) y sin que proceda la apertura de un expediente sancionador.

- Si el aumento de la cuota es como consecuencia de la modificación de la base imponible del art. 80 de la Ley 37/1992 o de un error fundado en derecho; el art. 89.Cinco permite la corrección en la autoliquidación que haya de presentarse, en el periodo de declaración en el que se haya advertido el error o se haya producido la modificación de la base imponible<sup>2086</sup>. Para determinar que existe un error fundado en derecho, se tienen que dar los requisitos de esencialidad y excusabilidad<sup>2087</sup>.

### **b) Rectificación que supone una minoración de la cuota.**

En cuanto al procedimiento para instar la devolución de las cuotas, el art. 31 de la Ley General Tributaria recoge que la Administración tributaria devolverá las cantidades que procedan, de acuerdo con lo previsto en la normativa de cada tributo. Son devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo las correspondientes a cantidades ingresadas o soportadas debidamente, como consecuencia de la aplicación del tributo.

De acuerdo con el art. 89 de la Ley 37/1992, cuando dicha rectificación determine una minoración de las cuotas inicialmente repercutidas, el sujeto pasivo podrá optar por iniciar, ante la Administración tributaria, el correspondiente procedimiento de devolución de ingresos indebidos o regularizar su situación tributaria.

## **1. Iniciación del procedimiento de devolución de ingresos indebidos.**

En cuanto a la primera posibilidad, debemos estar ante un “ingreso no debido”, habiendo sido aclarado por la Dirección General de Tributos cuándo estamos ante estos supuestos<sup>2088</sup>. El procedimiento particular se regula en los

- 
- Retraso entre 6 meses y 1 año: 15 %.
  - Retraso superior a 1 año: 20 % y exigencia de intereses de demora a contar desde el transcurso de los 12 meses.

<sup>2086</sup> Su importe se consignará específicamente en la casilla nº 29 del modelo 390.

<sup>2087</sup> De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en base a las Sts. de 25 de mayo de 1963 y de 6 de abril de 1962, los requisitos requeridos son que el error sea esencial, en cuanto la ignorancia o el defectuoso conocimiento del contenido, existencia o permanencia en vigor de la norma determina el consentimiento de las partes, actuando como causa impulsiva de la celebración del contrato, y en cuanto a la excusabilidad, *«para ser invalidante, el error padecido en la formación del contrato, además de ser esencial, ha de ser excusable»*, de modo que *«un error que se haya podido evitar con una regular diligencia no puede ser invocado por el que haya incurrido en él para anular la declaración»* -Consulta de la DGT de 18 de septiembre de 2007 (Nº V1933-07)-.

<sup>2088</sup> La Dirección General de Tributos, en Consulta de 28 de junio de 2002 ha venido a recoger que *«no cabe calificar como indebido el ingreso de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correctamente devengadas por la realización de una operación sujeta al mencionado tributo, aunque posteriormente*

arts. 120.3 y 221.4 de la LGT, desarrollados reglamentariamente por los arts. 14 a 19 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el R.D. 520/2005, y por el reciente Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Si bien lo dispuesto en el art. 14 del Reglamento de revisión parece referirse exclusivamente a los supuestos tasados que abren paso al procedimiento especial de devolución de ingresos indebidos; la Dirección General de Tributos<sup>2089</sup> lo ha entendido aplicable, asimismo, a los supuestos de rectificación de autoliquidaciones que se tramiten conforme a lo dispuesto por el art. 120.3 de la LGT<sup>2090</sup>. Los requisitos que establece el mencionado art. 14 son los siguientes:

- Están legitimados para instarlo tanto los sujetos pasivos como los destinatarios de la operación<sup>2091</sup>.
- Tendrán derecho a obtener la devolución del ingreso indebido, la persona o entidad que haya soportado la repercusión.
- La repercusión ha de haberse efectuado mediante factura o documento sustitutivo, siempre que en éste último supuesto se hubiera identificado al destinatario de la operación, ya que en otro caso es imposible solicitar la devolución del ingreso indebido<sup>2092</sup>.

---

*deban ser devueltas por haber quedado sin efecto la operación».* En similares términos, la Consulta de 7 de noviembre de 2002 (Nº 1687-02) respecto a la resolución de un contrato de compraventa.

<sup>2089</sup> Consulta de 22 de febrero de 2006.

<sup>2090</sup> En opinión de AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 568) “este extremo resulta un tanto controvertido si se tiene en cuenta que el art. 14 del Reglamento de revisión se incluye en el Título II del mismo, Título dedicado al desarrollo del Título V de la LGT del que resulta ajeno su art. 120.3, que es el precepto al que ha de entenderse referido el art. 89.cinco.a) de la Ley del Impuesto”.

<sup>2091</sup> La legitimación de los destinatarios deriva de la consideración expresa de obligado tributario que le otorga la LGT en su art. 35.2.g), término que es utilizado igualmente en el art. 120.3 de la LGT al disponer que «cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.» En el mismo sentido se expresa el art. 14.1 c) del Reglamento de revisión. Es importante señalar que, hasta la entrada en vigor de la nueva LGT, los destinatarios no estaban legitimados para iniciar un procedimiento de esta naturaleza.

<sup>2092</sup> A estos efectos, la Dirección General de Tributos, en sus Consultas de 12 de diciembre de 2002 (Nº 1930-02) y 11 de marzo de 2002 (Nº 0387-02), viene a recoger que cuando se desconozca quién es el destinatario de la operación, por no ser exigible la identificación del mismo, no procede la regularización del art. 89.Uno de la Ley 37/1992. Asimismo se exige que la repercusión se haya efectuado mediante factura o documento equivalente, y no mediante documento sustitutivo –tique-. La necesidad de identificación del destinatario también ha sido puesta de manifiesto por el TEAC en sus Resoluciones de

- Las cuotas indebidamente repercutidas han debido ser ingresadas por el sujeto pasivo. A estos efectos se entiende que han sido ingresadas cuando el sujeto pasivo las haya consignado en su autoliquidación.
- El ejercicio de la acción debe realizarse antes del transcurso de cuatro años, de acuerdo con el art. 66.c) de la LGT (ya que sería un supuesto de prescripción).
- Las cuotas no pueden haber sido devueltas por la Administración tributaria al destinatario o a un tercero.
- El destinatario no ha de tener derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.

Por otra parte, y de acuerdo con el art. 32.2 de la LGT, la devolución del ingreso indebido se acompañará del abono del interés de demora regulado en el art. 26 de la LGT, sin necesidad de que se solicite, a contar desde la fecha en que se haya realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución.

Por último, hay que recordar la posibilidad recogida anteriormente de interponer una reclamación económico-administrativa por las controversias que pudieran suscitarse, de acuerdo en el art. 88.Seis de la Ley 37/1992, en el plazo de un mes; procedimiento que es concurrente con el de devolución de ingresos indebidos, con lo que ambos pueden ser ejercitados por el sujeto pasivo.

## **2. Regularización de la situación tributaria.**

Esta posibilidad consiste en regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación, o en las posteriores, hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

## **6.- Forma de documentar la rectificación de cuotas.**

### **a) Emisión de facturas rectificativas.**

De acuerdo con el art. 89.Cuatro de la Ley 37/1992, la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá documentarse en la forma que reglamentariamente se establezca. El desarrollo reglamentario se recoge en el art. 24 del Reglamento del impuesto, y con mayor concreción, en el art. 13 del Reglamento de facturación<sup>2093</sup>.

Con carácter general, deberá emitirse una factura rectificativa en la que se hagan constar los datos identificativos de la factura rectificada, por lo que, además de los requisitos exigidos en los arts. 6 y 7 del Reglamento de facturación, se debe hacer constar su condición de documento rectificativo, la serie y la descripción de la causa que motiva la rectificación<sup>2094</sup>. Se permite que se efectúe la rectificación de varias facturas en un único documento, siempre que se identifiquen todas las facturas rectificadas lo que supuso una modificación introducida por el R.D. 87/2005, de 31 enero, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el R.D. 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el R.D. 1165/1995, de 7 de julio, y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, respecto a la regulación anterior. La excepción en que se permite que no se hagan constar todos los datos de identificación será en el supuesto de que se concedan descuentos o bonificaciones por volumen de ventas, o cuando lo autorice la Administración Estatal de Administración Tributaria.

En todo caso hemos de tener en cuenta que la normativa de facturación, tras la modificación operada en el art. 13 del Reglamento de facturación por el R.D. 87/2005, no se opone que la factura rectificativa se expida con signo negativo (que son las que se denominan en terminología mercantil como “notas de abono”), incluso por el importe total de la factura previamente expedida, expidiéndose posteriormente una nueva factura en la que se contemplen correctamente todos los datos después de la correspondiente rectificación<sup>2095</sup>.

---

<sup>2093</sup> En su actual redacción dada por el R.D. 87/2005, de 31 de enero, y cuya vigencia se retrotrajo al 1 de enero de 2004, en virtud de su D.T. Segunda.

<sup>2094</sup> A este respecto, Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2005 (Nº 0069-05) respecto a la emisión de una factura donde se recogen prestaciones de servicios que no han sido efectivamente prestados.

<sup>2095</sup> En este sentido, la anteriormente mencionada Consulta de la DGT de 22 de diciembre de 2006 (Nº V2574-06).

**b) Plazo para la emisión de facturas rectificativas.**

Una de estas limitaciones a la posibilidad de rectificación, es que se tiene que llevar a cabo dentro de un límite temporal, que va a ser el de cuatro años, desde que tiene lugar el devengo del impuesto o desde que se produjeron las circunstancias a que se refiere el art. 80 de la Ley. Lo importante a estos efectos, por tanto, no va a ser la fecha de expedición o entrega de la factura, sino el momento del devengo, de acuerdo con lo establecido en el art. 75 de la Ley del IVA; transcurrido este plazo, y cualquiera que haya sido el error –salvo que estemos en uno de los supuestos del art. 80 de la Ley 37/1992<sup>2096</sup>–, la rectificación resulta improcedente. A estos efectos, hemos de tener en cuenta la peculiaridad que en el ámbito local se puede producir respecto a las certificaciones de obra, ya que, al ser operaciones que originan pagos anticipados, el devengo se produce en el momento del cobro, que será el momento a partir del cual se iniciará la posibilidad de solicitar la rectificación, puesto que en otro caso se podría producir la paradoja de que expirara el plazo antes de que se pudiera ejercitar el derecho a la rectificación, puesto que no cabe rectificar la repercusión antes de que esta se produzca<sup>2097</sup>.

**c) Obligación de registro en el Libro de facturas expedidas.**

Estas facturas deberán ser objeto de anotación separada en el libro registro de facturas expedidas (art. 63 del Reglamento del impuesto), debiendo consignarse su número, fecha de expedición, identificación del cliente, naturaleza de la operación, base imponible, tipo impositivo y cuota. Dicha anotación debe haberse realizado en el momento en que se practique la liquidación y pago del impuesto relativo a dichas operaciones, o en cualquier caso, antes de que finalice el plazo legal para realizar la referida liquidación y pago en periodo voluntario. En cuanto al sistema de anotación, dependerá del sistema que se haya adoptado por el sujeto pasivo, cuyo estudio se lleva a cabo en el epígrafe posterior del presente trabajo<sup>2098</sup>.

---

<sup>2096</sup> En este supuesto nos encontraríamos cuando estamos ante un error de derecho en base a un cambio de criterio de la DGT, en cuyo caso el plazo de cuatro años empezará a contar desde el momento en que el sujeto pasivo tenga constancia del cambio de criterio de la Administración –Consulta de la DGT de 18 de septiembre de 2007 (Nº V1933-07)–.

<sup>2097</sup> St. del TSJ Madrid de 8 de abril de 1999.

<sup>2098</sup> Consulta de la DGT de 25 de febrero de 2005 (Nº V0298-05).



## II. OTRAS OBLIGACIONES FORMALES.

### A) CONSIDERACIONES GENERALES.

El propio mecanismo de funcionamiento del IVA, su trascendencia recaudatoria y la generalidad de las operaciones y sujetos pasivos a los que afecta, justifican la exigencia de un buen número de obligaciones formales inherentes a este impuesto, ya sean registrales, contables, de información o de liquidación. La obligación de repercusión se estudia en un epígrafe específico del presente trabajo. Además, dadas las peculiaridades del funcionamiento de este tributo, existen tres sujetos involucrados: el Estado, el empresario o profesional que entrega los bienes y presta los servicios, como sujeto pasivo y el destinatario de las operaciones.

Estas obligaciones dimanaban de la propia normativa comunitaria, recogida actualmente en la Directiva 2006/112/CE, derivada de la necesidad de armonización del impuesto y para poder controlar y comprobar la recaudación; ya que no podemos olvidar, que el IVA es un tributo propio que forma parte del Presupuesto de la Comunidad<sup>2099</sup>. Las obligaciones formales que los sujetos pasivos venían obligados a cumplir, se recogían en el anterior art. 22 de la Sexta Directiva, donde podemos destacar obligaciones censales, de contabilización, de facturación, de declaración y de pago. Adicionalmente, se facultaba a los Estados miembros para que puedan exigir una declaración de las operaciones realizadas en el ejercicio anterior, para evitar el fraude, o se dispensare a los sujetos pasivos del cumplimiento de ciertas obligaciones. Por otro lado, en el art. 23 de la Directiva mencionada se regulaban las obligaciones formales en las operaciones de importación, otorgando a los Estados miembros facultades para el establecimiento de las modalidades de declaración y pago. Actualmente estas obligaciones se recogen en preceptos distintos de la Directiva 2006/112/CE, por lo que procederemos a su estudio en cada apartado del presente epígrafe.

En todo caso, hemos de tener en cuenta que estamos ante un sistema complejo, al haberse adoptado por la Unión Europea la técnica de deducción de cuota sobre cuota, lo que ha determinado la simplificación de estas obligaciones para algunos regímenes especiales.

---

<sup>2099</sup> En este sentido CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR. F.: *op. cit.*, van a recoger que “la determinación de la cuota a ingresar mediante el juego de la repercusión y de la deducción impone a los sujetos pasivos el cumplimiento de una serie de deberes. La Sexta Directiva no podía permanecer silenciosa ante el mecanismo aplicativo concreto del IVA y ello no sólo con el fin de evitar que la armonización de la estructura sustantiva del impuesto se viera desvirtuada por divergencias en los deberes formales que, a la postre, se volverían en contra de dicha armonización, sino también para poder comprobar y controlar, de forma homogénea en todos los Estados miembros, la base del recurso propio del IVA constituido por la recaudación nacional”.

Las Entidades locales, cuando actúen como empresarios o profesionales, vendrán obligadas a cumplir todas las obligaciones formales derivadas del tributo, como cualquier otro operador económico, sin que se establezca ninguna peculiaridad en su calidad de Administración pública. Pero además, existen otros supuestos en que, sin actuar como sujeto pasivo, tienen que cumplir estas obligaciones, por producirse la inversión del sujeto pasivo. Solamente se van a dar una serie de peculiaridades respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que reciban en el ejercicio de sus funciones públicas, y en el régimen de contabilización, ya que existe un plan de contabilidad específico (desarrollado a través de tres modelos contables).

Las obligaciones y deberes que deben cumplirse en el ámbito del IVA, se han recogido básicamente en el art. 164 de la Ley 37/1992, sin perjuicio de que debe completarse con otros preceptos normativos<sup>2100</sup>, como el relativo a la determinación e ingreso de la deuda tributaria (art. 167 de la Ley 37/1992), con los arts. 19 y 25 de la Ley General Tributaria sobre la obligación principal y las accesorias, o la obligación de facilitar los datos para la elaboración de la estadística de los intercambios de bienes entre Estados miembros (declaraciones *Intrastat*) que viene recogido en la Resolución de 23 de octubre de 2007. A estos efectos, además, hemos de tener en cuenta que se permite que Navarra y el País Vasco puedan aprobar los modelos de declaración e ingreso (aunque deberán de contener los mismos datos que los del territorio común) y señalar los plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, aunque no podrán diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado<sup>2101</sup>.

Además, el cumplimiento de las obligaciones formales tiene una trascendencia fundamental en el funcionamiento del impuesto, por las graves consecuencias que su incumplimiento puede acarrear, y que en función del art. 27 del Reglamento del IVA, puede provocar la imposibilidad de efectuar el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y prestaciones de servicios.

Igualmente destacamos que, a partir del 1 de enero de 2008, con la entrada en vigor del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos; se incluyen algunas especialidades respecto a la aplicación del IVA, que han venido a derogar

---

<sup>2100</sup> Seguimos en este punto a FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Declaración y pago del IVA. Actuaciones administrativas para su control”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 220. 2003.

<sup>2101</sup> En virtud del art. 32 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por el que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y el art. 26 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo por el que se aprueba el Concierto Económico.

diversas normas que regulaban aspectos puntuales relacionados con obligaciones formales.

En todo caso, procedemos a estudiar brevemente cuales son las obligaciones que les incumben a las Entidades locales en el ejercicio de sus actividades.

## **B) OBLIGACIONES CENSALES.**

A efectos de la gestión del IVA, la Administración tributaria necesita disponer de un instrumento donde se recojan todos los datos relativos a empresarios y profesionales, y que además se vaya actualizando, estableciéndose la obligación de los sujetos pasivos de comunicar el comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto. Esta obligación dimana del art. 213 de la Directiva 2006/112/CE, habiéndose transpuesto a nuestro ordenamiento a través del art. 164 de la Ley 37/1992; y se cumplirá a través de la presentación del modelo 036. Además, se establecen otros modelos específicos, como son el 037 para el régimen de la agricultura, ganadería y pesca o el 039 cuando se opte por la aplicación del régimen especial de Grupo de Entidades<sup>2102</sup>, y la comunicación anual requerida por el Reglamento del impuesto, debiendo realizarse la presentación por la entidad dominante del grupo.

La Disposición Adicional Quinta de la Ley General Tributaria establece la regulación básica del censo, y como mencionamos anteriormente, encuentra actualmente su desarrollo, a partir del 1 de enero de 2008, a través del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos<sup>2103</sup>, concretamente en su Título II. El art. 2.4 del mencionado Reglamento recoge, además expresamente, que la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá suscribir convenios de colaboración con las Entidades locales para el intercambio de información censal.

A las Entidades locales les va a resultar de aplicación la inclusión en el Censo de Obligados Tributarios, en cuanto deben tener un NIF para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria. Los datos que deben incluirse son los regulados en el art. 4.2 del R.D. mencionado. Además,

---

<sup>2102</sup> Aprobado por la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre.

<sup>2103</sup> Cuya letra n) del número 1 de la Disposición Derogatoria Única deroga el Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios y se modifican otras normas relacionadas con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas. Este Real Decreto deroga asimismo el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal.

deberán estar inscritas en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, en cuanto:

- Realicen actividades empresariales o profesionales, salvo que únicamente llevaran a cabo el ejercicio de arrendamientos de inmuebles exentos.
- Abonen rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por quienes no actúen como empresarios o profesionales.

En cuanto a los datos que deben figurar en el mismo, se contienen en los arts. 4.2 y del 5 del Real Decreto, entre los que podemos distinguir la sujeción al régimen general o a algún régimen especial y la clasificación de actividades desarrolladas de acuerdo con la codificación prevista en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas. Es obligatoria la declaración de alta en dicho Registro, a efectos, entre otros, de optar por la aplicación de la regla de prorrateo especial, y comunicar el periodo de liquidación de las autoliquidaciones de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, IS, e Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en atención a la cuantía de su último presupuesto aprobado, cuando los retenedores sean Administraciones públicas. Igualmente deberán comunicar si el inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios es posterior al comienzo de la adquisición o importación de los bienes o servicios destinados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional. A estos efectos, es importante tener en cuenta que, con esta declaración, se podrá habilitar para ejercitar el derecho a la deducción antes del inicio de la actividad; ya que al alterar la regla general de que el derecho a la deducibilidad se produce en el ejercicio de actividades empresariales, dicha circunstancia se debe comunicar a la Administración. Además, esta declaración ha de realizarse cuando se vaya a iniciar el ejercicio de una actividad empresarial, así como cuando se inicie otra que constituya un sector diferenciando de actividad.

En el art. 10 del R.D. 1065/2007 se regula la obligación de comunicar a la Administración tributaria la modificación de los datos recogidos en el Censo, entre los que podemos destacar la comunicación del inicio de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a actividades empresariales o profesionales o que constituyan un sector diferenciado a efectos de IVA.

También en el art. 11 del R.D. 1065/2007 se regula la declaración de baja en el Censo, que se producirá cuando las entidades no desarrollen actividades empresariales o profesionales o cuando sus adquisiciones intracomunitarias resulten no sujetas de acuerdo con el art. 14 de la Ley 37/1992.

Igualmente deberán estar inscritas en el Registro de operadores intracomunitarios, cuando tengan atribuido el número de identificación a efectos de la realización de estas operaciones; y cuando realicen las operaciones recogidas en el art. 14, en cuanto apliquen el régimen especial de la agricultura, ganadería o pesca, o realicen únicamente operaciones por las que no tengan derecho a la deducción.

Tendrán que estar inscritos, asimismo, en el Registro de Exportadores cuando tengan derecho al procedimiento de devolución del IVA.

Además, las sociedades mercantiles dependientes de las Entidades locales, deberán estar inscritas en el Registro de grandes empresas, cuando su volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior.

### **C) OBLIGACIONES DE IDENTIFICACIÓN.**

El art. 164.Uno.2 de la Ley 37/1992 establece la obligación de solicitar a la Administración el número de identificación fiscal, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan; esta obligación se encuentra recogida en el R.D. 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, especialmente en los arts. 18 y 22 a 24. A estos efectos, además, hemos de tener en cuenta la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero, por la que se regula la composición del NIF de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica.

### **D) OBLIGACIONES INFORMATIVAS.**

El art. 164.Uno.5 de la actual Ley del IVA establece la obligación de presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas; esta obligación no supone un deber específico de este impuesto, sino que se enmarca de forma general con la obligación recogida en el art. 93 de la LGT y la obligación de suministrar datos de carácter tributario a la Administración<sup>2104</sup>.

Esta obligación se desarrolla en los arts. 30 y siguientes del R.D.

---

<sup>2104</sup> Que recoge, dentro de las obligaciones de información: «Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas».

1065/2007, anteriormente mencionado<sup>2105</sup>. Su presentación, de periodicidad anual, resulta preceptiva, entre otros sujetos, para toda persona pública o privada, física o jurídica, que realice actividades empresariales o profesionales. La referida declaración contendrá una relación de todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes los obligados a su presentación hayan efectuado operaciones que, en su conjunto, para cada una de dichas personas o entidades, hayan superado la cifra de 3.005,06 €, IVA incluido, durante el año natural correspondiente, computándose, a efectos de dicha cifra y de forma separada, las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios. De acuerdo con el art. 33 del texto mencionado, tendrán la consideración de operaciones, tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios como las adquisiciones de los mismos. En ambos supuestos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales y las operaciones inmobiliarias. En todo caso, se van a recoger una serie de excepciones a esta obligación; a estos efectos, no se incluirán las operaciones realizadas al margen de la actividad empresarial o profesional, ni las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas o exentas.

Este modelo debe presentarse durante el mes de marzo del año siguiente al que se hayan realizado las operaciones. El importe que debe consignarse es con el IVA correspondiente. Además, en el supuesto de que se hayan producido errores u omisiones, el tratamiento es distinto. Si se han omitido datos, debe presentarse un nuevo modelo, marcando la casilla de declaración complementaria; si lo que se pretende es anular o sustituir una declaración anterior en la que se hubieran incluido datos inexactos o erróneos, se marcará la casilla declaración sustitutiva, y se hará constar el número preimpreso de la declaración anterior que se sustituye mediante la nueva.

Las Entidades locales, vienen, por tanto, obligadas al cumplimiento de esta obligación recogida en el art. 31.1 del R.D. 1065/2007. Pero además, el art. 31.2 del mismo, establece una serie de especialidades aplicables a las Administraciones públicas; en primer lugar, las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas deberán incluir, además, en la declaración anual de operaciones con terceras personas, las subvenciones, auxilios o ayudas que se concedan con cargo a sus presupuestos generales, o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dichas Administraciones públicas. Estas operaciones se entenderán satisfechas el día en que se expida la correspondiente orden de pago; en caso de que la misma no exista, la operación se entenderá satisfecha cuando se efectúe el pago (art. 35.4 del R.D. 1065/2007). En segundo lugar, se admite que se presente una

---

<sup>2105</sup> Con anterioridad se encontraba recogido por el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, pero ha sido derogado por la letra h) del número 1 de la disposición derogatoria única del R.D. 1065/2007. Actualmente su regulación se contiene en la Orden de 24 de noviembre de 2000.

declaración anual de operaciones con terceras personas, respecto de cada uno de los sectores de su actividad con carácter empresarial o profesional que tenga asignado un número de identificación fiscal diferente, o respecto de la totalidad de ellos.

Mediante estas declaraciones, se pretende contrastar la información cruzada facilitada por los clientes y los proveedores, sujetos pasivos del impuesto. Ahora bien, en el ámbito de las Entidades locales, nos encontramos con que se pueden producir diferencias respecto a las declaraciones de terceros con los que se relacionan. Y ello se produce como consecuencia de los procedimientos específicos que se requieren en la Administración local para el reconocimiento de la obligación, que pueden producir retrasos en cuanto a la contabilización de los justificantes de gastos que se registran para la confección del modelo 347. En estos supuestos, cuando la factura se recibe una vez transcurrido el plazo de presentación de la declaración, se hará constar en el año natural en que se reciba la factura, presentando una declaración complementaria a la del año en que debió figurar la operación no declarada. Además, los programas de Contabilidad que se utilizan en las Entidades locales, pueden tener la opción de que se marque si el concepto presupuestario respectivo puede afectar al Modelo 347. Igualmente, los programas de Contabilidad deben permitir que en los pagos a justificar y anticipos de caja fija que se otorguen, si bien el pago se registra a nombre de un tercero habilitado, el control se haga sobre los justificantes de gastos que se aporten en la justificación de las referidas operaciones.

## **E) PRESENTACIÓN DE AUTOLIQUIDACIONES.**

Como comentamos al inicio del presente epígrafe, las Entidades locales vienen obligadas a cumplir con todas las obligaciones formales del impuesto, incluida la presentación de autoliquidaciones. En atención a las actividades que desarrollan las Entidades locales, nos vamos a centrar en las que más directamente les afectan; y además, las normas a las que nos referiremos relativas a los modelos y plazos de presentación, son las que corresponden al territorio de aplicación del impuesto, aunque Navarra y el País Vasco pueden presentar peculiaridades, derivadas de sus correspondientes regímenes de Convenio y Concierto, respectivamente.

El art. 164.Uno.6 de la Ley 37/1992 establece dos obligaciones: la de presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante, y la de presentar una declaración-resumen anual. De esta forma, el procedimiento de liquidación en el IVA se sustancia mediante el sistema de autoliquidación, predominante en nuestro sistema tributario, consistente en que el sujeto pasivo no sólo está obligado a presentar la oportuna declaración, sino también a determinar la deuda tributaria y a ingresar la misma. Solamente en el supuesto de las importaciones será la

Aduana la encargada de liquidar en lugar del sujeto pasivo.

Además, el hecho de que estemos ante un impuesto de devengo instantáneo, supone que en las liquidaciones periódicas se tendrá en cuenta el IVA devengado y soportado en cada período de liquidación; por lo que a diferencia de otros impuestos (IRPF o IS), no se producen pagos a cuenta, sino liquidaciones periódicas.

Por otro lado, cada sujeto pasivo presentará un único modelo de declaración y autoliquidación por cada periodo de liquidación, y ello con independencia de los distintos tipos de actividades que puedan realizar, incluso en periodos en que no se hayan realizado operaciones, salvo para las declaraciones no periódicas que veremos a continuación<sup>2106</sup>. Únicamente se establece una excepción respecto a los adquirentes de bienes derivados de procedimientos de ejecución forzosa, y cuyo estudio se lleva a cabo en el epígrafe destinado a la repercusión del impuesto.

En todo caso, de esta obligación van a quedar liberados los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones interiores exentas del impuesto y adquisiciones intracomunitarias de bienes igualmente exentas; en estos supuestos, al tratarse de exenciones de carácter limitado, los sujetos pasivos no repercuten cuotas que deban ser objeto de ingreso, y tampoco tendrán derecho a deducirse las cuotas soportadas.

Tampoco tendrán esta obligación los sujetos acogidos a los regímenes especiales, en que no repercutirán el impuesto ni tendrán derecho a la deducción, como en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

De acuerdo con lo expuesto, y con el art. 71 del Reglamento del impuesto, las Entidades locales vienen obligadas a presentar las siguientes declaraciones:

### ***1.- Declaraciones-liquidaciones periódicas.***

La declaración puede presentarse ante el órgano competente de la Administración o Delegación tributaria sita en el municipio de la Entidad local, o a través de entidades colaboradoras; a estos efectos, la entidad deberá

---

<sup>2106</sup> El Reglamento del IVA, en su art. 71.5 admite la presentación conjunta, en un solo documento, de las declaraciones-liquidaciones correspondientes a diversos sujetos pasivos, lo cual deberá ser autorizado por el órgano competente de la Administración tributaria y establecer los supuestos y requisitos que se requieran. Esta disposición se encontraba regulada por el R.D. 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios, pero que ha sido derogado por el R.D. 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en cuya Disposición Adicional Primera se contiene que se entenderán desestimadas las solicitudes que no hayan sido resueltas en el plazo establecido.



disponer de etiqueta de identificación. Igualmente, se admite la presentación por vía telemática, teniendo en cuenta que dicha opción es voluntaria para los modelos a los que nos estamos refiriendo, debiendo tener instalado en su navegador un certificado de usuario expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. También se admite la presentación por correo certificado o correo administrativo, dirigido a la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando se trate de declaraciones acompañadas de su autoliquidación a compensar o con cuota cero de resultado, sin que fuese posible si resulta a ingresar o a devolver<sup>2107</sup>.

### **a) Declaraciones de presentación periódica mensual o trimestral.**

Con carácter general, el periodo de liquidación coincide con el trimestre natural, realizándose la declaración trimestral a través del modelo 300. En el supuesto de las compensaciones establecidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, cuando el reintegro deba realizarse por la Hacienda pública (en el supuesto del art. 131 de la Ley 37/1992), se hará a través del modelo 341<sup>2108</sup>. Ahora bien, se establecen dos supuestos en que la declaración coincide con el mes natural, para los supuestos de grandes empresas y para los Grupos de Entidades.

En el supuesto de grandes empresas, que son aquellas cuyo volumen de operaciones hubiese excedido en el año natural anterior los 6.010.121,04 €<sup>2109</sup> y a efectos de las operaciones que se encuentran incluidos para el cálculo del volumen de operaciones, que se recoge en el art. 121 de la Ley 37/1992<sup>2110</sup>, se

---

<sup>2107</sup> En este sentido se manifiesta FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Declaración y pago del IVA...”; *cit.*

<sup>2108</sup> Regulado por la Orden Ministerial de 15 de diciembre de 2000 por la que se aprueba el modelo 341 en pesetas y en euros, de solicitud de reintegro de compensaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>2109</sup> También se incluirá cuando se hubiese adquirido la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, y la suma del volumen de operaciones del año anterior y los del transmitente afectas a dicho patrimonio, superen dicha cantidad.

<sup>2110</sup> El art. 121, en su número Uno recoge que «a efectos de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, el recargo de equivalencia y la compensación a tanto alzado, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto».

En el nº Tres se recoge que «para la determinación del volumen de operaciones no se tomarán en consideración las siguientes:

1.º Las entregas ocasionales de bienes inmuebles.

2.º Las entregas de bienes calificados como de inversión respecto del transmitente, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 108 de esta Ley.

3.º Las operaciones financieras mencionadas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención, así como las operaciones exentas relativas al oro de inversión comprendidas en el artículo 140 bis de esta Ley, cuando unas y otras no sean habituales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo».

ha planteado si se deben incluir las operaciones no sujetas. En este ámbito, la jurisprudencia distingue<sup>2111</sup> entre las operaciones no sujetas en virtud del art. 7 de la Ley 37/1992, y las que no quedan sujetas al impuesto por aplicación de las reglas de localización. Mientras que en las primeras no se considera realizado el hecho imponible, sin embargo, las que no resultan sujetas en virtud de las reglas de localización, se considera que se ha realizado el hecho imponible en condiciones normales, pero por voluntad del legislador no son gravados por el IVA español, ya que se entienden realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto; por tanto, éstas últimas deben ser tenidas en cuenta a efectos del cálculo del volumen de operaciones<sup>2112</sup>. Para la aplicación del volumen de operaciones hay que tener en cuenta que influirá la doctrina de la Dirección General de Tributos, en cuanto considera no sujetas las operaciones realizadas para la Entidad local por las entidades de capital íntegramente local<sup>2113</sup>. Por el contrario, los importes correspondientes a adquisiciones intracomunitarias de bienes no se computarán<sup>2114</sup> y, sin embargo, sí lo harán las entregas de bienes inmuebles, cuando dicha entrega forme parte del objeto social de la entidad<sup>2115</sup>.

En cuanto a si dentro del volumen de operaciones hay que computar el IVA, nos manifestamos en sentido negativo, ya que el art. 71.3 del Reglamento recoge esta obligación en función del “volumen de operaciones”, a diferencia de lo establecido en la declaración de operaciones con terceras personas, en que se incluye “el importe total de la contraprestación”, donde obviamente, forma parte el IVA correspondiente. Expresamente en el Convenio con Navarra se recoge que se excluye a estos efectos el IVA y el recargo de equivalencia<sup>2116</sup>.

Estas empresas deben presentar la declaración en el modelo 320 (si no están incluidas en el Registro de Exportadores, ya que si lo están, se utiliza el modelo 332). En todo caso, en Navarra, si se supera los siete millones de euros tendrán que tributar ante la Administración estatal<sup>2117</sup>.

---

<sup>2111</sup> Resolución del TEAC de 14 de febrero de 2005.

<sup>2112</sup> A estos efectos la Consulta de la DGT de 17 de marzo de 2005 (Nº V0403-05).

<sup>2113</sup> Aunque esta opinión no se recoge en la St. de la AN de 27 de octubre de 2005, donde considera que la actividad realizada por una empresa íntegramente municipal relativa a recogida de basuras y residuos domiciliarios supone prestaciones sujetas al impuesto.

<sup>2114</sup> Consulta de la DGT de 19 de septiembre de 2003 (Nº 1365-03).

<sup>2115</sup> Consulta de la DGT de 11 de marzo de 2002 (Nº 0385-02).

<sup>2116</sup> Art. 33 del Convenio.

<sup>2117</sup> Art. 33 del Convenio, ya que si la cuantía es inferior corresponde la exacción a la Comunidad Foral de Navarra.

Por otro lado, como consecuencia de la posibilidad de aplicar el régimen de Grupo de Entidades, ha sido necesario aprobar dos nuevos modelos<sup>2118</sup>, que son el 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y el 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, debiendo ser presentados por quien tenga la consideración de entidad dominante del grupo. En ambos casos, la presentación debe hacerse de forma telemática.

Además, destacamos que las operaciones se entenderán realizadas cuando se hubiera producido el devengo del IVA, teniendo en cuenta a estos efectos que, en los pagos anticipados, el devengo se produce en el momento del cobro, y ello con independencia de que las operaciones hayan sido o no objeto de cobro<sup>2119</sup>.

En cuanto al momento de presentación de la autoliquidación, hay que distinguir entre periodo de liquidación y plazo de presentación. Este último corresponde a los primeros veinte días naturales del mes siguiente al que corresponda el periodo de liquidación, que será mensual o trimestral según lo establecido anteriormente; salvo el que corresponda a julio, que puede hacerse hasta el día veinte del mes de septiembre, y la correspondiente al último periodo, que podrá hacerse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero, y en ambos supuestos el día siguiente si este es inhábil. Y estos plazos se aplican igualmente a los modelos a presentar por las entidades sometidas al Grupo de Entidades, sin que se haya establecido ninguna disposición especial por el hecho de que su presentación sea obligatoria por vía telemática<sup>2120</sup>.

#### **b) Declaraciones de presentación periódica anual.**

El art. 164.6 de la Ley 37/1992 establece la obligación de que los sujetos pasivos presenten una declaración-resumen anual. Dicha declaración deberá presentarse conjuntamente con la correspondiente al último periodo de liquidación de cada año, y que por tanto acompañará a la declaración trimestral o mensual, según el periodo de liquidación que corresponda y en el plazo

---

<sup>2118</sup> Ello ha provocado la modificación del apartado 3 del art. 71 del Reglamento del impuesto, en virtud del R.D. 1466/2007. Los modelos han sido aprobados por la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y del modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el IVA.

<sup>2119</sup> Consulta de la DGT de 1 de junio de 2006, sin que se pueda demorar el ingreso del impuesto, con independencia de que si el crédito resulta total o parcialmente incobrable se pueda solicitar la modificación de la base imponible –Consulta de 27 de abril de 1998 (Nº 0711-98)-.

<sup>2120</sup> El art. 61.ter del Reglamento del IVA recogía la posibilidad de que el plazo se ampliara por razones de carácter técnico. La Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre no ha recogido dicha posibilidad, indicando además, expresamente, que la presentación telemática no supondrá que quedan alterados los plazos de presentación e ingreso previstos en el Reglamento del IVA.

establecido para las mismas.

El cumplimiento de esta obligación se realiza a través de la presentación de los modelos 390 y 392, si se trata de grandes empresas<sup>2121</sup>. Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones exentas de los arts. 20 y 26 no están obligados a presentar esta declaración-resumen anual. El modelo 390 puede presentarse en impreso o por vía telemática, a diferencia del modelo 392, que solo puede presentarse por vía telemática.

## **2.- Declaraciones liquidaciones no periódicas.**

Como excepción al carácter periódico de las declaraciones y autoliquidaciones del impuesto, el art. 71.7 del Reglamento del IVA enumera una serie de sujetos pasivos que deberán presentar, con motivo de la realización de ciertas operaciones, autoliquidaciones de carácter no periódico. En cuanto al plazo de presentación, coincide con los plazos trimestrales ya establecidos, salvo en el supuesto de entregas o adquisiciones de medios de transporte nuevos, en cuyo caso la declaración ha de presentarse durante los 30 días naturales siguientes a la fecha de la operación correspondiente. De entre los que se establece, por la posibilidad de afectar a las actividades de las Entidades locales, destacamos los siguientes:

- Modelo 309<sup>2122</sup>, y que ha de presentarse por:
  - Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes distintas de los medios de transporte nuevos, sujetas al impuesto. A estos efectos, hemos de tener en cuenta que el art. 14 de la Ley 37/1992 declara no sujetas al impuesto las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, siempre y cuando dichas operaciones no hayan alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros.
  - Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no generan el derecho a la deducción o actividades a las que les sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería o pesca, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes o bien sean los destinatarios de las operaciones en que se produce la inversión del sujeto pasivo.

---

<sup>2121</sup> Estos modelos se regulan por la Orden EHA/3397/2006, de 26 de octubre, por la que se aprueban los modelos 390 y 392.

<sup>2122</sup> Regulado por la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Los adjudicatarios en procedimientos de ejecución forzosa.
  - Modelo 380, que deberá presentarse por quienes realicen operaciones asimiladas a las importaciones<sup>2123</sup>. Solo se computarán en cada declaración-liquidación correspondiente a cada trimestre, las devoluciones efectivamente practicadas durante el mismo por el sujeto pasivo.

### **3.- Otras declaraciones no periódicas.**

De entre los que se establece, por la posibilidad de afectar a las actividades de las Entidades locales, destacamos los siguientes:

- Modelo 341: solicitud de reintegro de compensación en el régimen general de la agricultura, ganadería y pesca<sup>2124</sup>.
- Modelo 349: declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias<sup>2125</sup>.
- Modelo para pedir la exención o la deducción del IVA soportado en el marco de las relaciones diplomáticas, comerciales y de los Organismos Internacionales reconocidos por España.

## **F) LA LIQUIDACIÓN PROVISIONAL DE OFICIO EN EL IVA.**

De acuerdo con el art. 167 de la Ley 37/1992, los sujetos pasivos deben determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos e impresos que establezca el Ministerio de Economía y Hacienda. Si no se realiza dicha declaración en el plazo establecido, se notificará al sujeto pasivo, y una vez transcurrido el plazo de treinta días sin atender al requerimiento, la Administración tributaria puede practicar la liquidación provisional (art. 168 de la LGT).

---

<sup>2123</sup> Regulado por la O.M. EHA/1308/2005, de 11 de mayo, por la que se aprueba el modelo 380 de declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en operaciones asimiladas a las importaciones, se determinan el lugar, forma y plazo de presentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para su presentación por medios telemáticos.

<sup>2124</sup> Regulado por la O.M. de 15 de diciembre de 2000 por la que se aprueba el modelo 341 en pesetas y en euros, de solicitud de reintegro de compensaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>2125</sup> Su regulación se contiene en la O.M. HAC/360/2002, 19 febrero, por la que se aprueba el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

En todo caso, esta disposición ha sido criticada por la doctrina<sup>2126</sup> por ser su contenido evidente, siendo innecesario reflejarlo expresamente en la Ley del impuesto; dado que la normativa que se aplica es la general de todos los tributos, no entraremos en su estudio.

### **G) LA COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA.**

Una vez que hemos visto la liquidación provisional del IVA, a continuación el art. 168, en su número Cuatro recoge que *«sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores de este artículo, la Administración podrá efectuar ulteriormente la comprobación de la situación tributaria de los sujetos pasivos, practicando las liquidaciones que procedan con arreglo a lo dispuesto en la Ley General Tributaria»*. Al menos someramente vamos a estudiar las actuaciones de comprobación que puede llevar a cabo la Hacienda estatal, ya que las Entidades locales, como cualquier otro sujeto pasivo, quedan sometidas a las actividades de comprobación, que se establecen como manifestaciones concretas de la aplicación de los tributos, facultad que se ejercerá sobre las liquidaciones correspondientes al IVA que se hayan presentado. En todo caso, estas actuaciones se enmarcan dentro de las facultades que, de modo genérico recoge el art. 115 de la LGT, en relación a las potestades de comprobación e investigación de la Administración tributaria.

Estas actividades van destinadas a verificar el correcto funcionamiento del impuesto, ya que la incorrecta aplicación del mismo puede producir una disminución de los ingresos públicos. Ello puede producirse por las alteraciones del sistema de determinación de la cuota a ingresar o de la cantidad a devolver por diferencia entre el IVA devengado en las operaciones que realice el sujeto pasivo y el IVA soportado, mediante la repercusión que les han realizado quienes realizan las entregas de bienes a su favor o le prestan los servicios. En base a ello, ya se recogía en la Memoria de la Ley de 1985, que *«es particularmente relevante la circunstancia de que la ocultación de las bases imponibles puede permitir al sujeto pasivo no solamente evitar el pago de su deuda tributaria, sino también obtener auténticas rentas fiscales mediante la devolución impropia del tributo»*.

Básicamente, la Ley General Tributaria recoge los procedimientos de comprobación, distinguiendo las actuaciones llevadas a cabo en procedimientos de gestión, de aquellos que se llevan a cabo en el procedimiento inspector.

---

<sup>2126</sup> FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “Declaración y pago del IVA...”; *cit.*

### **1.- Actuaciones llevadas a cabo en el marco de los procedimientos de gestión.**

Respecto a las actuaciones en el marco de procedimientos de gestión, a su vez hemos de distinguir el procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación, el procedimiento de verificación de datos y el procedimiento de comprobación limitada.

#### **a) Procedimiento de devolución iniciado mediante autoliquidación.**

Este procedimiento se recoge en los arts. 124 a 127 de la LGT y supone la obligación de la Administración tributaria de proceder a la práctica de la devolución solicitada durante los seis meses siguientes a la finalización del plazo previsto para la presentación de la correspondiente autoliquidación con solicitud de devolución, o, en los supuestos de presentación fuera de plazo, desde la presentación de la autoliquidación extemporánea. Es necesario recordar a este respecto, que la Administración tiene la obligación de satisfacer el interés de demora sobre la devolución que finalmente se practique, y que se calculará por el periodo transcurrido entre el vencimiento de los seis meses hasta la ordenación del pago de la misma.

El procedimiento de devolución terminará ordinariamente por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, o por otras circunstancias más excepcionales, como puede ser por caducidad, o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección.

#### **b) Procedimiento de verificación de datos.**

Este procedimiento, que se regula en los arts. 131 a 133 de la LGT, es exclusivo de los órganos de gestión. Su iniciación se llevará a cabo, únicamente cuando concorra alguno de los supuestos regulados en el art. 131 de la LGT, en que:

- La declaración o autoliquidación del obligado tributario adolezca de defectos formales o incurra en errores aritméticos.
- Los datos declarados no coincidan con los contenidos en otras declaraciones presentadas por el mismo obligado o con los que obren en poder de la Administración tributaria.
- Se aprecie una aplicación indebida de la normativa que resulte patente de la propia declaración o autoliquidación presentada o de los justificantes aportados con la misma.
- Se requiera la aclaración o justificación de algún dato relativo a la

declaración o autoliquidación presentada, siempre que no se refiera al desarrollo de actividades económicas. La limitación impuesta en este supuesto en relación con los empresarios o profesionales, hace que en general, el procedimiento de verificación de datos no resulte idóneo para la comprobación del IVA.

Por último, la finalización de este procedimiento se producirá mediante una liquidación provisional, cuando se hayan constatado discrepancias, lo que en todo caso no impedirá una nueva comprobación posterior.

### **c) Procedimiento de comprobación limitada.**

Este procedimiento se encuentra regulado en los arts. 136 a 139 de la LGT, y se caracteriza porque puede llevarse a cabo tanto por órganos de gestión como de comprobación, y puede culminar con la práctica de una liquidación provisional. Ahora bien, la doctrina ha cuestionado la provisionalidad de esta liquidación<sup>2127</sup>.

Por otro lado, el art. 140.Dos recoge que los hechos y elementos determinantes de la deuda tributaria en que el obligado tributario haya prestado su conformidad expresa no podrán ser impugnados, salvo que se pruebe que se incurrió en error de hecho. Ahora bien, esta regla no rige para los elementos que, aunque aparezcan en la liquidación provisional, sin embargo, no hayan sido comprobados. En cuanto a las actuaciones que pueden llevarse a cabo en el procedimiento de comprobación limitada, el art. 136.2 de la LGT incluye una lista cerrada, en la que han de destacarse las relativas al examen de los registros y demás elementos recogidos por la normativa tributaria y de cualquier otro tributo, registro o documento de carácter oficial, con excepción de la contabilidad, que en estos casos debemos entender referida a la contabilidad pública, en el ámbito de la Entidad local y los organismos autónomos, y a la contabilidad financiera en el supuesto de las sociedades mercantiles y las entidades públicas empresariales. Las comprobaciones también se podrán realizar sobre el examen de las facturas o documentos que sirvan de justificante de las operaciones incluidas en dichos libros, registros o documentos.

### **2.- Procedimiento inspector.**

Este procedimiento se encuentra regulado en los arts. 141 a 159 de la LGT y en él podemos destacar, como elementos novedosos de la actual legislación

---

<sup>2127</sup> AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 1604) se ha planteado la provisionalidad de acuerdo con lo recogido en el art. 140 de la LGT, donde se impide a la Administración tributaria iniciar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que se lleve a cabo a través de una nueva comprobación limitada o inspección posterior, en los que se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas a las realizadas y especificadas en la resolución que haya puesto fin a la primera comprobación limitada.



tributaria, la posibilidad de que los órganos de inspección desarrollen su actuación a través del procedimiento de comprobación limitada y la terminación del procedimiento inspector, a través de la suscripción de un acta con acuerdo, en los términos del art. 155 de la LGT.

## **H) OBLIGACIONES FORMALES EN EL COMERCIO INTRACOMUNITARIO.**

El tráfico intracomunitario lleva asociadas una serie de obligaciones formales de carácter especial. En primer lugar, el hecho de que en la operación intracomunitaria intervengan sujetos establecidos en distintos Estados miembros, requiere que dichos operadores puedan ser identificables en cada uno de estos Estados miembros. La identificación se consigue mediante la atribución por parte de un Estado miembro de un NIF-IVA al operador en cuestión.

Respecto a la facturación, desde el 1 de enero de 2004, no existe obligación de expedir documento equivalente a la factura para el caso de una adquisición intracomunitaria de bienes. En cuanto a las entregas intracomunitarias de bienes, la regla existente requiere la expedición de factura completa. Sin embargo, respecto a las obligaciones de registro, la típica en el ámbito intracomunitario es la relativa a la llevanza del libro registro de determinadas obligaciones intracomunitarias.

En referencia a la necesidad de nombramiento de representante, hay que destacar que desde la entrada en vigor de la Directiva 2000/65/CE, los empresarios o profesionales que estén establecidos en algún Estado miembro o cualquier otro país con el que existan instrumentos de colaboración equivalentes a los que se encuentran en la Comunidad, no están obligados al nombramiento de representante.

Cuando se haya optado por la tributación del art. 14 de la Ley 37/1992, la renuncia al mismo deberá realizarse a través de la declaración censal –modelo 036-. Ello implica que la Administración tributaria atribuirá al sujeto pasivo un NIF-IVA español, puesto que la operación tributará en destino, el cual deberá comunicarlo al comprador, al objeto de que la operación quede exenta en origen.

En cuanto a las obligaciones formales específicas del ente público sujeto pasivo de una adquisición intracomunitaria, cuando la entidad pública tribute por la operación en destino, deberá solicitar el número de identificación fiscal específico previsto para las operaciones intracomunitarias<sup>2128</sup>, que irá

---

<sup>2128</sup> Con anterioridad, la regulación se encontraba en el R.D. 338/1990, 9 marzo, que ha resultado derogado, a partir del 1 de enero de 2008, por la letra d) del número 1 de la disposición derogatoria única del R.D. 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los

precedido del indicativo ES correspondiente a España. Además, deben emitir el documento que contenga la liquidación del impuesto a que se refiere el art. 165 de la Ley 37/1992 y presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias a que se refieren los arts. 78 a 81 del Reglamento del impuesto.

Cuando se tribute por la operación en el Estado de origen, el ente público no deberá comunicar su número de identificación al proveedor (Instrucción Tercera de la Resolución 6/1997, de 10 de julio, de la Dirección General de Tributos, sobre aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los contratos del Estado y otras Administraciones Públicas relativos a bienes o servicios suministrados desde el extranjero).

Otra obligación formal de gran trascendencia es la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias; con esta declaración se persigue implantar una base electrónica de datos para el almacenamiento de la información facilitada por los Estados miembros de la Unión Europea, al efecto de facilitar el control y el seguimiento de la tributación de las entregas de bienes y adquisiciones intracomunitarias de bienes, a fin de compensar la pérdida de información fiscal producida como consecuencia de la desaparición de controles aduaneros en las operaciones entre agentes económicos.

Esta declaración debe contener las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro, exentas del IVA, y las adquisiciones intracomunitarias de bienes. La obligación se cumple mediante la formulación del Modelo 349, y la forma de presentación dependerá del número de registros que contemple, para que pueda ser impreso, por vía telemática, a través de Internet o por vía telemática por teleproceso<sup>2129</sup>.

Además debe comprender las operaciones realizadas en cada trimestre natural y, con carácter general, se debe presentar durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo trimestral; salvo la correspondiente al último trimestre del año, que deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero. Ahora bien, de acuerdo con el art. 81.3 del Reglamento, se autoriza a que únicamente se realice una declaración referida al año natural, cuando el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluido el IVA, durante el año natural, no

---

procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, y específicamente el art. 25 regula la identificación a efectos de IVA.

<sup>2129</sup> De acuerdo con la Orden HAC/360/2002, de 19 de febrero, por la que se aprueba el modelo 349, de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, las declaraciones que contengan hasta 25 registros se pueden hacer de acuerdo con alguno de los modelos citados, mientras que hasta 49.999 registros deben presentarse por vía telemática a través de Internet. A partir de dicha cifra, debe hacerse por vía telemática por teleproceso o en soporte directamente legible por ordenador.

haya sobrepasado los 35.000 €, y que el importe total de las entregas, que no sean medio de transporte nuevos, exentas del impuesto, realizadas durante el año natural anterior, no exceda de 15.000 €.

La trascendencia de la presentación de estas declaraciones deriva de que, a partir de las mismas se forma el Censo VIES, que es un sistema informático creado por la Unión Europea para el registro de operadores intracomunitarios. Este Censo permite “validar” los números de identificación a efectos del IVA atribuidos a los empresarios o profesionales en los distintos Estados miembros, y tiene trascendencia para aplicar las exenciones<sup>2130</sup>.

### **I) OBLIGACIONES ESTADÍSTICAS: SISTEMA INTRASTAT.**

La justificación de este sistema se debe a que la constitución del Mercado Único en 1993 supuso la desaparición de las formalidades aduaneras entre los Estados miembros y, por tanto, la supresión de las declaraciones que proporcionaban la información necesaria para la obtención de los datos relativos al comercio de bienes entre los Estados miembros de la Unión Europea<sup>2131</sup>. Para la elaboración de las mencionadas estadísticas, ha sido necesario recurrir a diversos métodos y técnicas específicos; debiendo venir obligados a cumplir esta obligación, las personas físicas o jurídicas que se encuentren identificadas en España con respecto al IVA, o sean sujetos del mismo por entregas o adquisiciones intracomunitarias o por operaciones asimiladas, que intervienen en un intercambio de bienes entre España y otro Estado miembro. El incumplimiento de esta obligación es sancionado por la Ley 12/1989, de 9 de mayo, de la Función Estadística Pública.

Al objeto de que la obtención de esta información no constituya una carga desproporcionada, especialmente para las pequeñas y medianas empresas; se establecen una serie de umbrales en función de las operaciones realizadas en el ejercicio anterior, por debajo del cual no existe obligación de facilitar estos datos. Ahora bien, si durante el año en curso se superaran, el sujeto pasivo quedaría obligado, en el mes en el que se superara dicho volumen, a presentar declaración estadística, en la que se incluirán todas las operaciones intracomunitarias realizadas desde el inicio del ejercicio hasta ese momento. Para el año 2008, este límite se fija en 250.000 €, tanto para el flujo

---

<sup>2130</sup> La base de datos de operadores intracomunitarios se puede consultar en español en la dirección [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=ES](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/lang.do?fromWhichPage=vieshome&selectedLanguage=ES); y para la consulta de operadores intracomunitarios españoles en la dirección <https://aeat.es/viescoes.html>.

<sup>2131</sup> Los aspectos básicos del sistema están regulados en el Reglamento (CE) 638/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, en el Reglamento (CE) n° 1982/2004 de la Comisión, de 18 de noviembre de 2004 y en la Resolución de 26 de enero de 2005, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Introducción como para el flujo Expedición<sup>2132</sup>.

Actualmente esta obligación se regula por la Resolución de 23 de octubre de 2007, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La presentación de declaraciones se hará con periodicidad mensual, hasta el día 12 del mes siguiente posterior al de realización de las operaciones, pudiendo practicarse por vía telemática o mediante impreso oficial.

Esta obligación incumbe igualmente a las Entidades locales, al objeto de presentar la correspondiente declaración, tanto del propio ente local, como de sus sociedades íntegramente locales; ya que el art. 7 de la Resolución de 23 de octubre de 2007, admite que las empresas que tengan establecidos lazos de relación y por razones de eficiencia administrativa lo estimen oportuno, podrán atribuir la presentación, a una de ellas, denominada empresa cabecera, que actuará a todos los efectos como un tercero declarante.

## **J) OBLIGACIONES REGISTRALES Y DE CONTABILIZACIÓN.**

El IVA se caracteriza por su neutralidad económica, lo que condiciona que su registro contable se realice de forma que se consiga una información adecuada en las cuentas anuales, que represente una imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación financiera de las empresas, libre de cualquier interferencia de tipo fiscal.

La Ley 37/1992, en su art. 164, establece, dentro de las obligaciones de los sujetos pasivos, la de llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables, obligación que se recoge en el art. 25 del Código de Comercio<sup>2133</sup>. Además, de acuerdo con el desarrollo que se recoge en la Ley 37/1992 y en el Reglamento, se da cumplimiento a la Directiva 2006/112/CE, en cuyo art. 242 se recoge que *«los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal»*. De esta forma, y teniendo en cuenta el carácter neutral del impuesto, se consigue que el IVA se controle a través de cuentas financieras, y no figure entre los ingresos ni los costes del sujeto pasivo. Además, la obligación de llevanza de la contabilidad permite dar publicidad a los resultados de la gestión empresarial, publicidad que puede ir dirigida al interior de la empresa o bien a terceros que por diversas razones mantienen relación con la unidad económica, como pueden ser los acreedores,

<sup>2132</sup> En virtud de la Orden EHA/3505/2007, de 20 de noviembre.

<sup>2133</sup> El cual va a recoger que *«todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su Empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario»*.

los bancos o la propia Hacienda pública<sup>2134</sup>.

En el cumplimiento de esta obligación en el ámbito local hay que distinguir que por un lado, la Entidad local y sus organismos autónomos están sometidos a los planes de contabilización pública, mientras que las sociedades mercantiles y las entidades públicas empresariales se les aplican los planes de contabilidad aplicables a las empresas. Para la aplicación a las Entidades locales existen tres planes de contabilidad, en función del número de habitantes y del presupuesto, aprobados por las Órdenes Ministeriales de 23 de noviembre de 2004 (4040/2004 Modelo Básico, 4041/2004 Modelo Normal y 4042/2004 Modelo Simplificado). Las sociedades mercantiles y las entidades públicas empresariales aplicarán el Plan General de Contabilidad aprobado por el R.D. 1514/2007, de 16 de noviembre, o cuando se den determinados requisitos, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el R.D. 1515/2007, de 16 de noviembre, sin perjuicio de que también existen aprobados algunos planes sectoriales.

El art. 166 de la Ley 37/1992 establece la obligación de que todas las operaciones realizadas por los sujetos pasivos en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, deban contabilizarse o registrarse dentro de los plazos establecidos para la liquidación y pago del impuesto. La finalidad de esta obligación de contabilización, será la de permitir determinar con precisión, tanto el importe total del IVA que el sujeto pasivo haya repercutido a sus clientes, como el que haya sido soportado por el mismo. Esta misma finalidad se recoge en el art. 67 del Reglamento para los documentos registrales, añadiendo que deberá permitir el seguimiento de las operaciones de autoconsumo.

Esta obligación se determina con un carácter trascendental a efectos del impuesto, ya que además supone una limitación al derecho a deducir, como mencionamos anteriormente<sup>2135</sup>.

Como ha puesto de manifiesto la doctrina<sup>2136</sup>, si bien la Ley parece distinguir entre las obligaciones registrales propias del IVA y las obligaciones contables, al establecer la doble obligación de llevar la contabilidad y los registros correspondientes, sin embargo, en la práctica, en el articulado de la Ley y del Reglamento, no siempre se distingue el contenido entre unas y otras

---

<sup>2134</sup> Así lo destaca MONTEJO SASTRE, C.: “Relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad”; *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XI, nº 38 y 39. 1982.

<sup>2135</sup> De hecho el art. 95 de la Ley 37/1992, establece que no se entienden afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, y por tanto no se genera el derecho a deducir respecto a «*los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo*».

<sup>2136</sup> AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 1559).

obligaciones, lo que podría explicarse por el hecho de que, a tenor del Código de Comercio, no todos los sujetos pasivos están obligados a llevar una contabilidad.

El Reglamento de desarrollo de la Ley del IVA recoge, en sus arts. 62 a 70, estas obligaciones de contabilización y registro, a cuyo efecto hay que tener en cuenta que los arts. 63 y 64 van a resultar modificados a partir del 1 de enero de 2009<sup>2137</sup>. El Título IX, donde se regulan las Obligaciones contables de los sujetos pasivos, recoge en su art. 62 los libros registros del IVA que, con carácter general<sup>2138</sup> deben llevar los sujetos pasivos del impuesto, y que son:

- a) Libro registro de facturas expedidas.
- b) Libro registro de facturas recibidas.
- c) Libro registro de bienes de inversión.
- d) Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

Además, dentro de los distintos instrumentos que se están estableciendo para la informatización de toda la documentación, y cuyo estudio recogimos en el epígrafe destinado a la repercusión del impuesto, también se permite que los libros registro se lleven de forma informática; por lo que suele ser usual que los programas informáticos permitan la obtención de los mismos a partir de los asientos contables generados.

### **1.- Libro registro de facturas expedidas.**

Se anotarán, individualizadamente, todas las facturas y tiques expedidos, conforme al Reglamento de facturación, aunque se pueden hacer asientos resúmenes si el importe total, IVA no incluido, no excede de 6.000 €; en todo caso como indicamos anteriormente, estos requisitos cambiarán a partir del 1 de enero de 2009<sup>2139</sup>. Igualmente deben anotarse separadamente las facturas

<sup>2137</sup> En virtud del R.D. 1466/2007, de 2 de noviembre por el que se modifica el Reglamento del IVA, en cuya Disposición Final única se recoge que estas modificaciones se apliquen a partir del 1 de enero de 2009.

<sup>2138</sup> Y es con carácter general porque, a continuación, el nº 2 del art. 62 establece que esta obligación no incumbe a las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia y del aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, con las salvedades establecidas en las normas reguladoras de dichos regímenes especiales, ni respecto de las entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos realizadas por las personas a que se refiere el artículo 5.Uno. e) de la Ley del Impuesto.

<sup>2139</sup> Que para poder hacer asientos resúmenes requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:  
*«a) Que en los documentos expedidos no sea preceptiva la identificación del destinatario, conforme a lo dispuesto por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.*  
*b) Que las operaciones documentadas se deban entender realizadas, conforme a lo dispuesto en el*

rectificadas y las autofacturas (art. 63 del Reglamento del impuesto); en cuanto a las facturas rectificativas, con los requisitos que vimos en el epígrafe destinado a la repercusión del IVA. Asimismo, también deberán consignarse por separado las facturas expedidas en una serie especial por las entidades que apliquen el régimen especial de Grupo de Entidades, en su modalidad “agregada”.

En relación a las Entidades locales, habrá que tener en cuenta que, de acuerdo con la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos que considera no sujetas al IVA las operaciones realizadas por las sociedades locales íntegramente participadas cuando se den una serie de requisitos, en todo caso entendemos que dichas sociedades tienen la obligación de seguir expidiendo dichas facturas<sup>2140</sup>, las cuales serán objeto de anotación en este libro.

### **2.- Libro registro de facturas recibidas.**

En este libro deben anotarse, individualizadamente, todas las facturas correspondientes a bienes adquiridos en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. Igualmente, se admite la posibilidad de realizar un asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha, en el que se harán constar los números de las facturas recibidas asignados por el destinatario, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global, siempre que el importe total conjunto, IVA no incluido, no exceda de 6.000 euros, y que el importe de las operaciones documentadas en cada una de ellas no supere 500 euros, IVA no incluido (art. 64 del Reglamento del impuesto).

Por tanto, las Entidades locales no deben registrar todas las facturas que reciban, sino sólo aquellas que correspondan al ejercicio de una actividad empresarial por parte de la entidad.

### **3.- Libro registro de bienes de inversión.**

En este libro se anotarán, debidamente individualizados, los bienes adquiridos calificados como de inversión según el art. 108 de la Ley 37/1992, y respecto a los que los sujetos pasivos tengan que practicar las deducciones por bienes de inversión. Como apuntamos anteriormente, las Entidades locales sólo anotarán los bienes adquiridos para el ejercicio de sus actividades empresariales.

---

*artículo 9 del citado Reglamento dentro de un mismo mes natural.*

*c) Que a las operaciones documentadas en ellos les sea aplicable el mismo tipo impositivo».*

<sup>2140</sup> Ya que de acuerdo con el art. 2 del Reglamento de facturación los empresarios o profesionales están también obligados a expedir factura por las operaciones no sujetas, y además por ser las destinatarias las Administraciones públicas.

#### **4.- Libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias.**

En este libro registro se anotan dos tipos de operaciones, en cuanto al envío o recepción de bienes para la realización de los informes periciales o trabajos mencionados en el art. 70.Uno.7 de la Ley 37/1992; así como las transferencias de bienes y adquisiciones intracomunitarias de bienes comprendidas en los arts. 9.3 y 16.2 de la Ley del IVA, y las comprendidas en el art. 9.3 e), f) y g) que no tienen la consideración de transferencias de bienes.

#### **5.- Otros libros registro: régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.**

Cuando se aplique este régimen especial de agricultura, ganadería y pesca no existe obligación de facturación, sin embargo se tiene que llevar un libro registro de anotaciones, al que se le aplicarán los requisitos ya vistos para el libro de facturas recibidas.

### **III. TRATAMIENTO PRESUPUESTARIO Y CONTABILIZACIÓN DE OPERACIONES.**

#### **A) CONTABILIZACIÓN DEL IVA SEGÚN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD APLICABLE A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.**

##### **1.- Repercusión del IVA en el presupuesto local.**

En lo que respecta al modo de contabilizar las operaciones en las que interviene el IVA hay que distinguir dos procedimientos, en función de que el impuesto soportado sea o no deducible<sup>2141</sup>.

Como hemos visto anteriormente, al tratarse de un impuesto que recae sobre el consumidor final, los sujetos pasivos recuperan, a través de las liquidaciones, el importe de las cuotas soportadas. Cuando el sujeto pasivo que soporta las cuotas del IVA en sus adquisiciones, no puede recuperar el total o una parte de las mismas por no tener carácter deducible, dicho importe formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante<sup>2142</sup>;

<sup>2141</sup> Consulta 7/2000 de la IGAE de 11 de diciembre de 2000; *Boletín Informativo de la IGAE*, nº 54. 2000 e Informe de 15 de noviembre de 2001; *Boletín Informativo de la IGAE*, nº 60. 2001.

<sup>2142</sup> En este sentido la norma de valoración número 2 apartado 2º del PGCP, Modelo Normal, incluye, dentro del precio de adquisición del inmovilizado material *«los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material podrán incluirse en el precio de adquisición únicamente cuando no tengan el carácter de recuperables directamente de la Hacienda Pública»*. La norma de valoración número 15 del PGCP de 2004 se dedica expresamente al IVA, indicando que *«el importe soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de operaciones de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la*



tendrá la consideración de gasto presupuestario cuando proceda de adquisiciones de bienes y servicios cuyo IVA soportado no pueda ser objeto de deducción<sup>2143</sup>, por tanto, presupuestariamente va a suponer un mayor gasto en la partida presupuestaria con cargo a la cual se realiza la operación y se considera como un mayor importe de la obligación presupuestaria reconocida.

Si el IVA es deducible, el impuesto soportado y el repercutido no deben tener incidencia alguna en la liquidación presupuestaria. En concreto en la ICAL de 1990 (Regla 308) se recogía que el IVA soportado con carácter deducible tendría la consideración de operación no presupuestaria.

En cuanto a la deducibilidad, tenemos que distinguir tres supuestos:

- Cuando se realicen actividades no sujetas y actividades sujetas pero exentas, el IVA no será deducible.
- Cuando se realicen actividades sujetas y no exentas, el IVA será deducible.
- Cuando se realicen tanto actividades que originan derecho a la deducción y otras que no lo generan, las entidades vienen obligadas a aplicar la regla de la prorrata, por lo que incrementarán el precio de adquisición de los bienes y servicios entregados por el IVA no deducible, aplicando un porcentaje provisional que será el porcentaje definitivo de prorrata del ejercicio anterior. Ahora bien, a partir de la reforma operada en la Ley del IVA (art. 102) por la Ley 3/2006, las entidades que reciban subvenciones no vinculadas al precio, por el solo hecho de la recepción de las mismas y a diferencia de lo que ocurría con la legislación anterior, no vienen obligadas a aplicar la regla de la prorrata.

Tal y como vimos en el epígrafe correspondiente a la deducción del impuesto, la prorrata a su vez puede ser de dos clases:

---

*entidad) que sean objeto de gravamen el importe no deducible se sumará al coste de los respectivos bienes de inversión.*

*No alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del impuesto soportado no deducible consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.*

*Los créditos y débitos derivados de los importes repercutidos y de los soportados deducibles, respectivamente, se contabilizarán en rúbricas específicas, separados del resto de créditos y débitos»*

<sup>2143</sup> Consulta nº 7/2000 de la IGAE de 11 de diciembre de 2000; *Boletín Informativo de la IGAE*, nº 54. 2000.

**a) Prorrata general.**

Se obtendrá por el cociente resultante de dividir, las operaciones sujetas y no exentas entre el denominador formado por las operaciones sujetas y no exentas más las operaciones sujetas y exentas, sin que a estos efectos se tengan en cuenta las subvenciones no vinculadas al precio. El importe obtenido por la venta de los bienes de inversión no se tendrá en cuenta para la determinación del porcentaje de deducción (art. 104.Tres.3º de la Ley 37/1992).

**b) Prorrata especial.**

Cuando se aplica la prorrata especial, los gastos afectados a operaciones que generan derecho a deducción, tendrán el carácter de deducibles, mientras que para el resto de los gastos se aplicará la prorrata general, salvo para los que no tengan carácter de deducibles, en cuyo caso no se deducirá en ningún porcentaje.

**2.- Operaciones de contabilización del IVA.**

Con motivo de la aprobación de las nuevas Instrucciones de Contabilidad mediante las Órdenes Ministeriales de 23 de noviembre de 2004 (4040/2004 Modelo Básico, 4041 Modelo Normal y 4042 Modelo Simplificado) se establecen unos nuevos modelos contables, de aplicación a partir del 1 de enero de 2006. Por tanto, vamos a estudiar como se lleva a cabo la contabilización en cada uno de ellos y que será de aplicación tanto para la Entidad local como para sus organismos autónomos<sup>2144</sup>.

Tras la publicación de la Orden EHA 4041/2004, de 23 de noviembre,

---

<sup>2144</sup> Estas nuevas Instrucciones vienen a sustituir a las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, por las que se aprobaron la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local y la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para Entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes.

Con la nueva regulación el elemento para distinguir la aplicación de uno u otro modelo no va a ser únicamente el número de habitantes, sino el Presupuesto de Ingresos del último presupuesto aprobado. Con esto se persigue que en aquellos municipios más pequeños y con menos medios personales y humanos se flexibilice el suministro de la información que tienen que proporcionar.

El Modelo Normal va a resultar de aplicación a los municipios que cuenten con un presupuesto de ingresos superior a 3.000.000 €, previsiones que tendremos que tener en cuenta tanto de la propia entidad como de los organismos autónomos dependientes de la misma. También se recoge la obligación de aplicar este Modelo cuando el presupuesto de los municipios rebasa la cantidad de 300.000 € si tiene una población superior a 5.000 habitantes.

Por otro lado, a los municipios que tengan un presupuesto inferior a 3.000.000 € y su población no supere los 5.000 habitantes, se les va a aplicar el Modelo Simplificado, estableciéndose como especialidad que cuando el presupuesto sea inferior a 300.000 € se les ofrece la posibilidad de aplicar el Modelo Básico, aunque deberán abandonar la aplicación del mismo cuando durante 3 ejercicios consecutivos superen los 300.000 €.

por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local, se ha producido una modificación en la contabilización del IVA respecto a lo que establecía la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990; dado que en el Modelo Simplificado las operaciones de contabilización son las mismas, nos vamos a centrar en la contabilización que se describe en el Modelo Normal.

Mientras que la antigua Instrucción de Contabilidad contenía 6 Reglas (Reglas 307 a 312) para la contabilización del IVA, en el propio texto de la Instrucción de 2004 únicamente se recogen referencias al tratar el cálculo del remanente de tesorería, en el cálculo de los derechos pendientes de cobro (Regla 85) para tener en cuenta los saldos de las cuentas 440 “Deudores por IVA repercutido” y 472 “H.P. IVA soportado” y para el cálculo de las obligaciones pendientes de pago (Regla 86) al tener en cuenta los saldos de las cuentas 410 “Acreedores por IVA soportado” y 477 “H.P. IVA repercutido”.

En las Normas de Valoración (nº 12) de la ICAL 2004, sí se va a recoger que en el importe de los derechos presupuestarios pendientes de cobro no se incluirán los impuestos legalmente repercutibles, que se integrarán en otras cuentas a cobrar no presupuestarias. Asimismo, respecto a las obligaciones no presupuestarias, también se establece que en el importe de las mismas, no se comprenderán los impuestos legalmente deducibles, que se registrarán en cuentas a pagar no presupuestarias.

**a) Contabilización IVA soportado deducible.**

**1. Reconocimiento en el momento del devengo del impuesto.**

Por la adquisición de bienes y servicios (previa tramitación de las fases presupuestarias de autorización y disposición del gasto por la base imponible), se carga la correspondiente cuenta de gasto o de inmovilizado, por el importe total de la contraprestación a satisfacer más el IVA soportado no deducible:

<i>Base Imponible</i>	6xx/2xx	Cuenta imputación			
<i>Cuota IVA</i>	472.0	H.P. IVA soportado	a	Acreedores por obligaciones reconocidas Presupuesto corriente	400
				Acreedores IVA soportado	410

## 2. Formas de cancelación de la obligación.

### 2.1 Pago<sup>2145</sup>.

400	Acreedores por obligaciones reconocidas			
	Presupuesto corriente			
410	Acreedores IVA soportado	a	Tesorería	57X

### 2.2 Anulación del IVA soportado deducible.

- Sin haber realizado el pago:

(-) XXX/6XX	Cuenta imputación			
(-) 472.0	H.P. IVA soportado	a	Acreedores obligaciones reconocidas	por
			Presupuesto corriente	400 (-)
			Acreedores IVA soportado	410 (-)

- Anulación una vez realizado el pago.

1. Si el reintegro se produce en el mismo ejercicio en que se realizó el pago y el reconocimiento de la obligación:

57X	Tesorería	a	Formalización	579
			Acreedores IVA soportado	410
(-) 400	Acreedores por obligaciones reconocidas			
	Presupuesto corriente	a	Formalización	579 (-)
(-)XXX/2XX	Cuenta imputación			

<sup>2145</sup> Prescindimos del asiento contable correspondiente a la fase de ordenación del pago por ser su uso potestativo con la actual ICAL.

(-) 472.0	H.P. IVA soportado	a	Acreeedores por obligaciones reconocidas Presupuesto corriente Acreeedores IVA soportado	400 (-) 410 (-)
-----------	--------------------	---	--	--------------------

2. Si el reintegro se efectúa en el ejercicio posterior al que se efectuó el pago:

57X	Tesorería	a	Derechos reconocidos sin contraído previo Acreeedores IVA soportado	430.2 410
430.2	Derechos reconocidos sin contraído previo	a	Reintegros	773
(-)472.0	H.P. IVA soportado	a	Acreeedores por IVA soportado	410 (-)

**2.3 Prescripción de la obligación.**

410	Acreeedores por IVA soportado	a	Otros ingresos y beneficios de ejercicios anteriores	779.9
-----	-------------------------------	---	--	-------

**b) Contabilización del IVA repercutido.**

**1. Reconocimiento del derecho de cobro.**

En el momento del devengo, por la entrega de bienes o prestaciones de servicios, en los derechos de contraído previo:

<i>Base Imponible</i>	430.X	Derechos reconocidos Presupuesto corriente		
<i>Cuota IVA</i>	440	Deudores IVA repercutido	a	Cuenta imputación H.P. IVA repercutido
				7XX/2XX 477.0

En los supuestos de derechos sin contraído previo o simultáneo, los

asientos a practicar serán los siguientes:

57X	Tesorería	a	Derechos sin contraído previo/simultáneo Deudores IVA repercutido	430.1/2 440
430.1/2 440	Derechos sin contraído previo/simultáneo Deudores IVA repercutido	a	Cuenta imputación H.P. IVA repercutido	7XX/2XX 477.0

Además, en la nueva Instrucción se produce una modificación respecto a la Instrucción anterior, donde se establecía la posibilidad de cargo en una cuenta del Subgrupo 57 con abono a la cuenta 477 “H.P. IVA repercutido”. Sin embargo, dicho movimiento no se prevé en la actual Instrucción, con lo que en todo caso, ya se trate del reconocimiento de un derecho con contraído previo o simultáneo, el asiento siempre cargará la cuenta “Deudores por IVA” con abono a la cuenta “H.P. IVA repercutido”.

## 2. Cancelación de los derechos de cobro.

### 2.1 Ingreso.

554	Cobros ptes. aplicación ó			
57X	Tesorería	a	Derechos reconocidos Presupuesto corriente Deudores IVA repercutido	430.X 440

### 2.2 Anulación de operaciones de IVA repercutido.

En primer lugar, hemos de tener en cuenta que no todas las operaciones de anulación de derechos pendientes de cobro darán lugar a la anulación del IVA repercutido, sino solamente en los supuestos en que proceda la modificación de la base imponible de acuerdo con el art. 80 de la Ley 37/1992<sup>2146</sup> por lo que tendremos que distinguir ambos supuestos:

a) Cuando la anulación de las operaciones suponga una modificación de

<sup>2146</sup> Esta distinción se recoge igualmente en la Consulta de la IGAE 7/1996, de 2 de abril de 1996; *Boletín Informativo de la IGAE*, nº 26. 1996, relativa a la anterior Instrucción de Contabilidad.

la base imponible:

- Si el cobro no se ha realizado y la anulación se realiza en el mismo ejercicio de reconocimiento del derecho:

7XX/2XX (-) 440	Cta de imputación Deudores IVA repercutido	a	Derechos reconocidos Anulados corriente H.P. IVA repercutido	433.X 477.0 (-)
--------------------	--	---	--	--------------------

- Si el cobro no se ha realizado, pero la anulación se produce en ejercicio distinto al del reconocimiento:

679.1  XXX  (-) 440	Pérdida modificación de Derechos Presupuestos Cerrados ó Cta de balance  Deudores IVA repercutido	a	Derechos reconocidos Anulados Ptos Cdos. H.P. IVA repercutido	434.X 477.0 (-)
---------------------------------	---	---	---	--------------------

- Si el cobro se ha realizado:

XXX (-) 440	Cta de imputación Deudores IVA repercutido	a	Acreedores devolución Ingresos H.P. IVA repercutido	408 477 (-)
408  440	Acreedores Devolución Ingresos Deudores IVA repercutido	a	Tesorería	57X
437	Deudores Devolución Ingresos	a	Deudores por devolución de Ingresos	433.9

b) Cuando la anulación de las operaciones no dé lugar a una modificación de la base imponible:

678	Gastos extraordinarios	a	Deudores repercutido	IVA	440
-----	------------------------	---	----------------------	-----	-----

### 2.3 Insolvencia.

675	Pérdidas créditos incobrables	a	Derechos Cancelados Presupuesto corriente	IVA	438.X
			Deudores repercutido	IVA	440

Ahora bien, si se dan los requisitos exigidos en el art. 80 porque las deudas sean objeto de un proceso concursal o en caso de impago, procederá una modificación a la baja de la base imponible.

### 2.4 Otras causas.

678	Gastos extraordinarios	a	Derechos Cancelados Presupuesto corriente	IVA	438.X
			Deudores repercutido	IVA	440

### 2.5 Prescripción.

679.1	Pérdidas por modificación de derechos de Presupuestos Cerrados				
679.9	Otros gastos y pérdidas ejercicios anteriores	a	Derechos Cancelados Presupuestos cerrados	IVA	439.X
			Deudores repercutido	IVA	440

**2.6 Cancelación de derechos en especie si se realiza en el mismo ejercicio en que se reconoció.**

XXX	Cuenta de balance	a	Derechos Cancelados Presupuesto corriente	IVA	438.X
			Deudores repercutido	IVA	440



## **2.7 Anulación de derechos por aplazamiento y por fraccionamiento.**

En la actual ICAL Modelo Normal se plantea la posibilidad de que se produzca la anulación de derechos tanto por aplazamiento como por fraccionamiento. Ahora bien, el otorgamiento de los mismos no supone ninguna modificación en torno al devengo del IVA, y que dado que se trata de un tributo estatal que está sometido a la Ley 37/1992, su periodo de liquidación e ingreso no se puede ver afectado por las decisiones que la Entidad local adopte respecto a las operaciones por las que se ha generado.

### **c) Contabilización de operaciones singulares realizadas por las Entidades locales.**

#### **1. Contabilización de la permuta de bienes.**

Las consecuencias que producirá la permuta de bienes efectuada por una Entidad local serán las siguientes<sup>2147</sup>:

- La valoración de los bienes se hará sin tener en cuenta la repercusión del impuesto sobre los bienes.
- Cuando la Entidad local actúe en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, tendrá que repercutir el IVA correspondiente.
- El IVA soportado que tenga carácter deducible se contabilizará como una operación no presupuestaria.
- El IVA soportado que no tenga carácter deducible deberá imputarse al Presupuesto de gastos de la entidad como mayor valor del bien recibido, y para ello la entidad deberá disponer del necesario crédito presupuestario.
- En los casos en que no exista una equivalencia entre los valores de tasación de los bienes permutados y resulten diferencias de valoración a compensar en metálico<sup>2148</sup> (si no se opta por la compensación monetaria, dichas diferencias de tasación se tratarán como una subvención, entregada o recibida), la compensación deberá aplicarse al

---

<sup>2147</sup> Consulta de la IGAE nº 1/2005, de 29 de julio de 2005; *Boletín Informativo de la IGAE* nº 82. 2005, que si bien hace referencia al tratamiento contable con la anterior Instrucción de Contabilidad, sus conclusiones pueden tenerse en cuenta con la contabilización actual.

<sup>2148</sup> Siempre y cuando, según la Regla 25 de la ICAL Modelo Normal de 2004, el importe a pagar sea inferior al 50 por ciento del valor de tasación del bien recibido, ya que en otro caso la operación se tratará como adquisición entregando como pago parcial otro inmovilizado material, regulado en la Regla 26 de la ICAL.

Presupuesto de la Entidad local, en concreto al Presupuesto de gastos, cuando sea la entidad la que compense en metálico y al Presupuesto de ingresos cuando la Entidad local sea la beneficiaria de dicha compensación.

También nos podemos plantear la permuta de bienes de cosa futura, que presenta la particularidad de que los bienes que el Ayuntamiento va a adquirir como consecuencia de la permuta no se reciben en el momento de formalizar el contrato de compraventa, sino cuando se construyan. Dichos bienes se pueden contabilizar en la cuenta 219 "Otro inmovilizado inmaterial"<sup>2149</sup>. Cuando se reciban los bienes ya construidos, se dará de alta la cuenta correspondiente al inmovilizado adquirido y de baja a la cuenta 219<sup>2150</sup>.

## 2. Contabilización del derecho de superficie.

En estos supuestos hemos de distinguir entre que sea la propia Entidad local la que constituya el derecho de superficie o se constituya a favor de la misma<sup>2151</sup>.

- a) Cuando la Entidad local constituya un derecho de superficie y se considere que actúa en el ejercicio de una actividad empresarial, la operación se contabilizará de la siguiente manera:

- Por los cobros periódicos que anualmente se reciba en concepto de canon:

<i>Base Imponible</i>	430.X	Derechos reconocidos Presupuesto corriente	a	Ingresos por arrendamientos H.P. IVA repercutido	775 477.0
<i>Cuota IVA</i>	440	Deudores IVA repercutido			

- Cuando no se haya pactado canon o su exigibilidad se haya establecido en un período superior a un año, a 31 de diciembre de

<sup>2149</sup> Consulta IGAE n° 1/2002, de 28 de febrero de 2002; *Boletín Informativo de la IGAE*, n° 61. 2002.

<sup>2150</sup> Aunque hay que tener en cuenta que, dado que en la permuta de cosa futura el devengo de la operación se venía produciendo con carácter anticipado en el momento de la entrega inicial del otro bien, y en el momento de la entrega de este bien había que emitir también factura por el bien a construir.

<sup>2151</sup> En estas operaciones tenemos en cuenta la última doctrina emitida por la Dirección General de Tributos, ya que respecto al momento del devengo y a la determinación de la base imponible del derecho de superficie existen diversas interpretaciones, cuyo estudio se realiza en el epígrafe dedicado a este derecho real.

cada año, en la parte proporcional correspondiente, teniendo en cuenta que la base imponible estará constituida por el valor normal de mercado, habrá que realizar la siguiente operación:

<i>Cuota IVA</i>	440	Deudores IVA repercutido	a	H.P. IVA repercutido	477.0
------------------	-----	--------------------------	---	----------------------	-------

- Por el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble que se construirá, cuya valoración se deberá realizar por la estimación del importe actualizado que alcanzará el edificio una vez finalizado el plazo del contrato<sup>2152</sup>, aunque si no se pudiese atribuir dicho valor, no se registrará el mismo hasta el momento de la reversión, dando información en la memoria de las causas que determinan la imposibilidad de la valoración.

<i>Base Imponible</i>	219	Otro inmovilizado inmaterial			
<i>Cuota IVA</i>	440	Deudores IVA repercutido	a	Subvenciones de capital H.P. IVA repercutido	756 477.0

b) Cuando el derecho de superficie se constituya a favor de la Entidad local:

- Por el pago del canon anual que se haya pactado:

<i>Base Imponible</i>	621	Arrendamientos y cánones			
<i>Cuota IVA</i>	472.0	H.P. IVA soportado	a	Acreeedores por obligaciones reconocidas Presupuesto corriente Acreeed. IVA soportado	400 410

<sup>2152</sup> A estos efectos, Consulta nº 40 de diciembre de 1999 del ICAC (nº 6 del *BOICAC*).

- Cuando no se haya pactado canon o su exigibilidad se haya establecido en un período superior a un año, a 31 de diciembre de cada año, en la parte proporcional correspondiente, teniendo en cuenta que la base imponible estará constituida por el valor normal de mercado, habrá que realizar la siguiente operación:

<i>Cuota IVA</i>	472.0	H.P. IVA soportado	a	Acreeedores IVA soportado	410
------------------	-------	--------------------	---	---------------------------	-----

- En cuanto a las inversiones que deba realizar la Entidad local, derivadas de la constitución del derecho de superficie, hay que distinguir dos situaciones, en función de que la propiedad de lo construido recaiga en el propietario del suelo o de la Entidad local<sup>2153</sup>. En ambos supuestos, el IVA soportado se considerará deducible o no en función de que la Entidad local, a su vez, lleve a cabo el ejercicio de una actividad empresarial:

1. Si recae sobre el propietario del suelo, por las aportaciones realizadas por la Entidad local:

<i>Base Imponible</i>	219	Otro inmovilizado inmaterial	a	Acreeedores por obligaciones reconocidas Presupuesto corriente	400
-----------------------	-----	------------------------------	---	--	-----

La amortización del bien se realizará durante el periodo del derecho de superficie.

- Si la propiedad recae sobre la Entidad local hasta el término de la constitución del derecho de superficie:

<sup>2153</sup> A estos efectos, Consulta nº 38 de junio de 1999 del ICAC (nº 7 del *BOICAC*).

<i>Base Imponible</i>	22	Inmovilizaciones materiales	a	Acreeedores por obligaciones reconocidas Presupuesto corriente	400
-----------------------	----	-----------------------------	---	---	-----

La amortización se realizará durante la vida útil del bien y se deberá dotar una provisión para riesgos y gastos que reconstituya el valor neto contable estimado del activo en el momento del traspaso. Esta provisión se debe dotar sistemáticamente durante el período de vida del derecho de superficie, en función de los ingresos que se esperen en el futuro procedente de este activo.

**d) Contabilización de operaciones a fin de ejercicio.**

**1. Regularización de los bienes de inversión.**

Respecto a la adquisición de bienes de inversión, tal y como aparecen definidos en el art. 108 de la Ley 37/1992, presentan una peculiaridad a efectos del IVA, tal y como vimos en el epígrafe dedicado al ejercicio del derecho a la deducción, ya el art. 107 establece la obligación de regularizar el IVA soportado cuando la deducción hubiera sido inferior o superior a la que se hubiera tenido derecho a soportar, o porque se hayan producido alteraciones en los elementos que se tuvieron en cuenta para el cálculo del derecho a la deducción.

**2. Regularización por la realización de gastos en bienes utilizados en régimen de arrendamiento.**

Existe la posibilidad de que los empresarios o profesionales realicen inversiones en inmuebles que hubiesen arrendado, gastos que pueden ser calificados como inmovilizado (para lo cual debe tener la cualidad de separación física del inmueble) o cuando tengan una proyección económica superior al año puede ser considerado gasto del ejercicio; en el supuesto de que no se den los requisitos anteriores.

En la Norma de Valoración nº 7 del PGCL Modelo Normal, estos gastos se incluyen dentro de la cuenta 279 “Otros gastos amortizables”, indicándose que deberán imputarse a resultados durante el plazo de vigencia del contrato que los origine. En el supuesto de obras en inmuebles alquilados, deberán imputarse a resultados en el menor de los siguientes plazos: el de vigencia del contrato de arrendamiento o en el previsto de las obras. En la definición contable de la cuenta 279 se define que serán aquellos derivados de contratos realizados por la entidad y cuya proyección económica excede de la duración

del ejercicio en que se realizan<sup>2154</sup>.

En el supuesto de la realización de estas inversiones, el asiento a realizar sería:

<i>Base Imponible</i>	279	Otros gastos amortizables			
<i>Cuota IVA</i>	472.0	H.P. IVA soportado	a	Acreedores por obligaciones reconocidas Presupuesto corriente	400
				Acreed. IVA soportado	410

### 3. Operaciones pendientes de aplicar al Presupuesto.

En el supuesto de que habiéndose realizado gastos en adquisición de bienes o prestaciones de servicios que no se puedan aplicar a Presupuesto, la ICAL Normal establece el registro en la cuenta 413 "Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto". Al menos a 31 de diciembre se realizará la siguiente operación:

<i>Base Imponible</i>	XXX	Cuenta imputación			
<i>Cuota IVA</i>	472.0	H.P. IVA soportado	a	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a Presupuesto	413
				Acreedores IVA soportado	410

En el ejercicio siguiente, cuando se produzca la aplicación al Presupuesto, se hará el mismo asiento con signo negativo, y se reconocerá la obligación con imputación a Presupuesto. Ahora bien, dado que en el ejercicio anterior se computó el IVA correspondiente al IVA soportado, se deducirá en este ejercicio.

<sup>2154</sup> La posibilidad de realizar este tipo de gastos ya fue objeto de contestación por la IGAE en su Consulta 3/1998, de 30 de junio de 1998; *Boletín informativo*, nº 39. 1998, donde se recogía que «... los gastos realizados se distribuyen en varios ejercicios, cuando se espera que en un futuro contribuyan, directa o indirectamente, a la consecución de los objetivos que constituyen la actividad de la entidad, es decir, cuando tengan una proyección económica que trascienda el ejercicio en que se ejecutan».

#### 4. Regularización del IVA con la regla de prorrata.

- Si el porcentaje definitivo de IVA soportado deducible es superior al aplicado provisionalmente, supone que nos podríamos haber deducido más IVA soportado del que se ha estado deduciendo y utilizamos la cuenta 639, que aunque es una cuenta del Grupo 6, funciona como una cuenta de beneficio:

430X	Deudores presupuestarios	a	Ajustes positivos imposición indirecta	639
472.0	H.P. IVA soportado	a	Acreeedores IVA soportado	410
410	Acreeedores IVA soportado	a	Deudores presupuestarios	430X

- Si el porcentaje definitivo de IVA soportado deducible es inferior al aplicado provisionalmente, significa que nos hemos deducido más IVA soportado del que correspondía, por tanto hay que registrar un mayor gasto presupuestario y un menor importe de IVA soportado:

634	Ajustes negativos imposición indirecta	a	Acreeedores presupuestarios	400
(-) 472.0	H.P. IVA soportado	a	Acreeedores IVA soportado	410 (-)
400	Acreeedores presupuestarios	a	Acreeedores IVA soportado	410

#### e) Contabilización de la liquidación del IVA.

Estas operaciones se realizarán tanto respecto a la declaración individual, como cuando actúe como entidad dominante de un Grupo de Entidades.

- Cuando el IVA repercutido sea superior al IVA soportado:
  - Por el importe del IVA soportado:

477.0	H.P. IVA repercutido	a	H.P. IVA soportado	472.0
-------	----------------------	---	--------------------	-------

- Por el saldo restante de la cuenta 477.0:

477.0	H.P. IVA repercutido	a	H.P. acreedor por IVA	475.0
-------	----------------------	---	-----------------------	-------

- Al efectuar el pago:

475.0	H.P. acreedor por IVA	a	Tesorería	57X
-------	--------------------------	---	-----------	-----

- Cuando el IVA repercutido sea inferior al IVA soportado, por el importe del IVA repercutido:

477.0	H.P. IVA repercutido	a	H.P. IVA soportado	472.0
-------	-------------------------	---	--------------------	-------

- Por el saldo restante de la cuenta 472.0:

470.0	H.P. deudor por IVA	a	H.P. IVA soportado	472.0
-------	------------------------	---	--------------------	-------

#### f) Cancelación de saldos.

- Si el IVA repercutido es superior al IVA soportado, hay que realizar el pago correspondiente a la Hacienda pública acreedora:

475.0	H.P. acreedor por IVA	a	Tesorería	57X
-------	--------------------------	---	-----------	-----

- Si el IVA soportado es superior al IVA repercutido, se plantean 2 posibilidades:

1) Ejercer el derecho a la devolución en la liquidación anual:

57X	Tesorería	a	H.P. Deudor por IVA	470.0
-----	-----------	---	---------------------	-------

2) Compensar en liquidaciones posteriores:

477.0	H.P. IVA repercutido	a	H.P. Deudor por IVA H.P. Acreedor por IVA	470.0 475.0
-------	-------------------------	---	--	----------------

Ahora bien, si en el plazo de 4 años ni se ejercita el derecho a la devolución ni se compensa en liquidaciones posteriores, caducará el derecho a la devolución, lo que producirá el siguiente asiento<sup>2155</sup>:

477.0	H.P. IVA repercutido	a	H.P. Deudor por IVA	470.0
-------	-------------------------	---	---------------------	-------

<sup>2155</sup> Anterior cuenta de la Instrucción de Contabilidad de 1990 (Consulta de *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 5. 2001 en relación a la anterior ICAL).



En caso de que se produjera una inspección, y se determinara que el importe existente en la cuenta 470.0 “H.P. Deudor por IVA”, en la contabilidad no presupuestaria habría que hacer una operación de modificación/rectificación del saldo del concepto no presupuestario correspondiente. En la contabilidad financiera, el asiento sería:

(-) 470.0	H.P. deudor por IVA	a	Otros gastos y pérdidas de ejercicios anteriores	679.9 (-)
-----------	---------------------	---	--	-----------

**h) Contabilización del IVA en la producción de bienes para el propio inmovilizado.**

En el supuesto de que durante el ejercicio se vayan contabilizando como gastos corrientes determinadas obligaciones que a fin de ejercicio hayan constituido un inmovilizado, habrá que activar los gastos. A estos efectos, si el inmovilizado creado se destina al ejercicio de una actividad empresarial, es necesario realizar los ajustes correspondientes, ascendiendo el inmovilizado que se dará de alta en la contabilidad por el gasto ocasionado más el IVA, que en aplicación de la regla de la prorrata, no resulte deducible.

XXX	Cuenta de inmovilizado			
472.0	H.P. IVA soportado	a	Trabajos realizados para la entidad	78X
			H.P. IVA repercutido	477.0

**i) Contabilización del IVA en los cambios afectación.**

Cuando se destinen bienes sujetos a distinto régimen de deducción, es necesario realizar los ajustes correspondientes. Ahora bien, si se produce el destino de una actividad empresarial (urbanización de terrenos) a otra sujeta pero exenta (enseñanza), es necesario que también se ajuste la correspondiente cuenta de inmovilizado, que queda aumentada por el importe que, en aplicación de la correspondiente regla de prorrata, no sea deducible.

472.0	H.P. IVA soportado	a	H.P. IVA repercutido	477.0
-------	--------------------	---	----------------------	-------

**j) Tratamiento contable de las devoluciones del IVA como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.**

En el Plan General de Contabilidad aplicable a las Entidades locales no existe un tratamiento específico para este tipo de operaciones, ni la Intervención General de la Administración del Estado ha emitido ningún informe al respecto. Ahora bien, en virtud de una consulta formulada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas<sup>2156</sup>, y teniendo en cuenta lo resuelto en la misma para las empresas sometidas al anterior Plan general contable aplicable a las empresas, se propone la realización de las siguientes operaciones.

Por un lado, la diferencia entre el IVA deducible que se aplicó y el que hubiese correspondido, dará lugar a un reconocimiento de un derecho dentro de reintegros de presupuestos cerrados (Concepto 399 Otros ingresos diversos<sup>2157</sup> de la estructura de los presupuestos de las Entidades locales).

- Si el gasto se imputó en el Capítulo 6 de gastos, los asientos a realizar serían los siguientes:

430X	Deudores presupuestarios	a	Reintegros de Presupuestos Cerrados	773
------	--------------------------	---	-------------------------------------	-----

En caso de que se decidiese reconocer el derecho a la devolución de Hacienda, el asiento sería:

470.0	H.P. deudor por IVA	a	Otros ingresos y beneficios de ejercicios anteriores	779.9
57X	Tesorería	a	Deudores presupuestarios de otros ingresos sin contraído previo	430.2
430.2	Deudores presupuestarios de otros ingresos sin contraído previo	a	H.P. deudor por IVA	470.0

<sup>2156</sup> Consulta nº 4 del BOICAC, nº 64. 2005, aunque la redacción de la misma no ha sido muy afortunada, ya que al recoger el movimiento de la cuenta 636 “Devolución de impuestos” parecería indicar que habría que abonar dicha cuenta.

<sup>2157</sup> Según la Orden de 20 de septiembre de 1989, por la que se establece la estructura de los presupuestos de las Entidades locales. En nuestra opinión, no se debería utilizar el Artículo 38 “Reintegros” pues en puridad, no corresponde a cantidades indebidamente satisfechas en ejercicios anteriores.

- Si los gastos que fueron contabilizados en el Grupo 2:

470.0	H.P. deudor por IVA	a	Cuenta del inmovilizado	Grupo 2
-------	---------------------	---	-------------------------	---------

Además debe ajustarse el exceso de amortización que corresponde a dicho valor, con abono a un ingreso del ejercicio. Dado que el PGCL no contempla una cuenta específica de abono, podría plantearse la utilización de la cuenta 778 “Ingresos extraordinarios”:

282	Amortización acumulada del inmovilizado material	a	Ingresos excepcionales	778
-----	--	---	------------------------	-----

## **B) CONTABILIZACIÓN DEL IVA SEGÚN EL PLAN DE CONTABILIDAD APLICABLE A LAS EMPRESAS LOCALES.**

### ***1.- Introducción.***

Con carácter introductorio hemos de tener en cuenta que la contabilización a que haremos referencia a continuación no alude específicamente a los regímenes especiales (bienes usados, etc.) puesto que el esquema contable es perfectamente válido para estos regímenes, o bien porque la propia simplificación que introduce el texto legal los releva, a efectos del IVA, de llevar una contabilidad propiamente dicha (regímenes simplificado y de agricultura, ganadería y pesca).

En lo que respecta al modo de contabilizar las operaciones en las que interviene el IVA, hay que distinguir dos procedimientos, según el impuesto soportado sea o no deducible<sup>2158</sup>.

De acuerdo con el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad<sup>2159</sup>, en concreto en su Norma

---

<sup>2159</sup> La Disposición Final Primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, autoriza al Gobierno para que, mediante real decreto, apruebe el Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones y normas complementarias, al objeto de desarrollar los aspectos contenidos en la propia Ley. Este nuevo Plan General de Contabilidad viene a sustituir, tal y como señala su Disposición Derogatoria Única, al Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el

Duodécima, incluida en la Segunda Parte, donde se recogen las normas de registro y valoración, establece que el IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto<sup>2160</sup>.

En cuanto al IVA repercutido, no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía, en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes. En la Norma Decimocuarta se reitera que los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el IVA, no formarán parte de los ingresos.

Asimismo, en la Norma Undécima, en cuanto al cálculo de la cifra anual de negocios, incluido en la Parte Tercera donde se regulan las normas de elaboración de las cuentas anuales, se recoge que, para el cálculo de dicha cifra, se restará al importe de los ingresos derivados de la actividad ordinaria de la empresa, el IVA que deba ser objeto de repercusión<sup>2161</sup>.

Por otro lado, hemos de tener en cuenta que rige el principio de devengo, aunque con las especialidades derivadas de la aplicación del art. 75.Dos de la Ley 37/1992, que determina que, en determinados supuestos, el devengo se produce en el momento del cobro.

De acuerdo con las normas incluidas en el nuevo Plan General de Contabilidad, las operaciones, a efectos del impuesto, darán lugar a los asientos que se incluyen a continuación<sup>2162</sup>.

---

que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

<sup>2160</sup> Anteriormente, dicha mención también se recogía en la regla 1<sup>a</sup>, parte quinta, apartado decimoquinto del Plan General de Contabilidad, aprobado por R.D. 1643/1990.

<sup>2161</sup> El concepto de “importe neto de la cifra de negocios” se regulaba por el art. 191 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, pero la Sección Cuarta del Capítulo VII del mencionado texto legal ha sido derogada por el apartado nueve del artículo segundo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. De acuerdo con el art. 35.2 párrafo 2º, *«la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas así como el Impuesto sobre el Valor Añadido, y otros impuestos directamente relacionados con la mencionada cifra de negocios, que deban ser objeto de repercusión»*. Como aclaración de este concepto, se puede seguir teniendo en cuenta la Resolución de 16 de mayo de 1991 del ICAC por la que se fijan los criterios generales para determinar el “importe neto de la cifra de negocios”. Dicho importe, además, debe figurar en la partida 1. del apartado A) Operaciones continuadas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, que se obtendrá por la agregación de las ventas, prestaciones de servicios y disminuyéndolo por los descuentos sobre ventas por pronto pago, devoluciones de ventas y operaciones similares y “Rappels” sobre ventas.

<sup>2162</sup> En todo caso, hemos de tener en cuenta, que al igual que ocurría con el anterior Plan General de

**2.- Contabilización del IVA soportado deducible.**

**a) Reconocimiento y pago.**

En la cuenta 472 se imputará el IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible. Dicha operación se realizará en el momento del devengo del impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 75 de la Ley 37/1992:

6XX	Ctas de gastos				
2XX	Ctas. Activo no corriente				
472	H.P. IVA soportado	a	Ctas. básica	Financiación	1XX
			Acreeedores por comerciales	y deudores operaciones	4XX
			Cuentas Tesorería	financieras	5XX 57X

Ahora bien, en el IVA hay que distinguir entre el “nacimiento del derecho a deducir” y “el ejercicio del derecho a la deducción” que sólo se podrá llevar a cabo cuando se reciba la correspondiente factura<sup>2163</sup>. Así nos podríamos encontrar con que, a fin de ejercicio, figurara contabilizado en la cuenta 472 un IVA devengado, pero que sin embargo no puede ser objeto de deducción, puesto que no se ha recibido la correspondiente factura, y que no podría incluirse en la correspondiente declaración-liquidación. Para solventar este problema, la doctrina plantea dos posibilidades: con la adquisición de las mercaderías o la prestación de los servicios, abonar una cuenta de

---

Contabilidad, si bien el art. 2 establece su aplicación obligatoria, sin embargo no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la Quinta Parte del Plan General de Contabilidad y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la Cuarta Parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración. A estos efectos, también podemos tener en cuenta la Resolución de 15 de noviembre de 1985, del Instituto de Planificación Contable, por la que se dictan instrucciones para la contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido y se establecen las cuentas y códigos del Plan General de Contabilidad que deberán utilizarse por las Empresas a tales efectos. En dicha Resolución, se admite la posibilidad de que, cuando el IVA, por no ser deducible se cargue a cuentas de los Grupos 2, 4 y 5 puedan ser objeto del desarrollo correspondiente para conseguir dicha información.

<sup>2163</sup> Así lo recoge NAVARRO GARCIA, J. C.: “Aspectos puntuales de la contabilización del IVA (I): Operaciones con facturas pendientes de recibir o de formalizar”; *Técnica contable*; Tomo XLIV. 1992 (pág. 473).

proveedores pendientes de recibir o formalizar<sup>2164</sup>, o bien desarrollar la cuenta 472, de modo que aparezcan las siguientes subcuentas: 472.0 “H.P. IVA soportado” y 472.1 “H.P. IVA soportado pendiente”. En la primera cuenta se recogería el IVA que además de haberse devengado, cumpliera los requisitos necesarios para proceder a la deducción, mientras que si no se cumpliera esta condición, se recogería en la segunda.

#### **b) Anulación del IVA soportado deducible.**

El nuevo plan contable recoge que la cuenta 472 se cargará o se abonará, con abono o cargo a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5, por el importe del IVA deducible que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas, o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente, o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgadas después del devengo del impuesto. Y no se distingue si estas operaciones se producen con posterioridad al momento en que declaración-liquidación ya se haya producido, y por tanto, el importe del IVA soportado haya sido ya compensado o reingresado por la Hacienda pública.

#### **c) El IVA soportado en el circulante, en régimen de prorrata general.**

Durante el ejercicio, se irá aplicando como prorrata provisional, la definitiva del ejercicio anterior. Aunque se puede ir aplicando la prorrata individualmente a cada gasto, en la práctica no es necesario ir aplicando la prorrata factura por factura. La forma lógica de operar es contabilizarlo como si no existiera prorrata, es decir, contabilizarlo como IVA soportado deducible al 100 por ciento. Antes de hacer la liquidación trimestral, se aplicaría la prorrata a los totales de compras y gastos del trimestre o del mes, en función de cual sea el régimen de liquidación, abonando la cuenta 472 “H.P. IVA soportado” y cargando el coste en las cuentas de gastos respecto al IVA no deducible<sup>2165</sup>.

#### **d) El IVA soportado en el circulante, en régimen de prorrata especial.**

El cálculo, en este caso, se ajustará a las siguientes reglas:

- Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, podrán deducirse íntegramente.

<sup>2164</sup> A este respecto NAVARRO GARCIA, J. C.: “Aspectos puntuales de la contabilización del IVA (I): Operaciones con facturas pendientes de recibir o de formalizar”; *cit.* y BURGÉS, L.: *La contabilidad en el IVA*; Editorial CEAC, Barcelona. 1986.

<sup>2165</sup> OMEÑACA GARCÍA, J.: *Plan General de Contabilidad Comentado*; Ediciones Deusto, Bilbao. 2002 (pág. 263).

- Las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir, no podrán ser objeto de deducción.
- Las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a deducir, serán deducibles en la parte que corresponda de la aplicación de la prorrata general.

**e) El IVA soportado en bienes de inversión, en régimen de prorrata especial.**

El IVA soportado por la adquisición de bienes de inversión puede deducirse íntegramente en el año en que se efectuó la adquisición, si la empresa no aplica la regla de prorrata, cuando todas sus actividades tengan derecho a la deducción.

Pero si la empresa realiza simultáneamente actividades con y sin derecho a la deducción, el importe a deducir por el IVA soportado en la adquisición de los bienes de inversión será el que resulte de aplicar el método de prorrata general. Ahora bien, durante los 4 años siguientes al de la adquisición (9 años si se trata de edificios o terrenos), considerando la legislación que el inmovilizado dura 5 ó 10 años respectivamente, habrá que seguir vigilando los coeficientes de prorrata con los que está trabajando la empresa, aunque no influirá en el cálculo de las cuotas de amortización. Si durante alguno de estos 4 ó 9 años la prorrata difiere en más de 10 puntos porcentuales de la definitiva del año de adquisición, será necesario volver a ajustar la deducción del IVA. Este ajuste saldrá por un cociente donde en el numerador se computará la deducción del año de adquisición (de acuerdo con la prorrata definitiva) menos la deducción del año de regularización, y dividiendo entre 5 ó 10 años en función del tipo de bien de que se trate. Como resultado de tal operación, se producirá un cargo o un abono en la cuenta 472 "H.P. IVA soportado" en función de que el porcentaje de prorrata sea superior o inferior al calculado en el año de adquisición.

**f) Contabilización del IVA soportado en las operaciones de autoconsumo.**

Aunque en los supuestos de "autoconsumo" se incluye también la retirada de bienes de inversión o de bienes del circulante de la empresa con destino al patrimonio personal del empresario o al consumo final del mismo, esta operación no afecta al IVA soportado, sino al repercutido.

Los dos supuestos de "autoconsumo" que afectan al IVA soportado son:

## 1. Producción de bienes de inversión con destino a su propio inmovilizado<sup>2166</sup>.

De acuerdo con la Norma Duodécima del Plan General de Contabilidad, en el supuesto de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes, que se encuadran dentro del Grupo 2.

Ahora bien, si el sujeto pasivo tuviese derecho a deducir íntegramente la cuota de IVA soportado, no se considerará un supuesto de “autoconsumo”, lo que con carácter general ocurrirá cuando la empresa realiza operaciones que no dan lugar a la aplicación de la regla de prorrata. En este supuesto, el inmovilizado se da de alta por el importe de adquisición, con imputación a la cuenta 731 “Trabajos realizados para el inmovilizado material”, sin que se contabilice el IVA soportado por la contabilización del inmovilizado ni el IVA repercutido porque no se considera un supuesto de autoconsumo.

2XX	Cuenta de inmovilizado	a	Trabajos realizados para el inmovilizado material	731
-----	------------------------	---	---	-----

Si por el contrario la empresa ha aplicado el régimen de prorrata, el IVA no deducible se habrá ido contabilizando como mayor valor de los bienes y servicios adquiridos. En la cuenta 731 se imputará el importe correspondiente a los bienes y servicios (y gastos de personal en su caso) que se hayan adquirido para la formación del inmovilizado, y en la cuenta 477 el IVA correspondiente, teniendo en cuenta el tipo impositivo que le resulte aplicable. El alta del inmovilizado se realizará teniendo en cuenta que solo puede ser deducible el importe que corresponda al porcentaje de prorrata sobre el IVA repercutido, ya que el IVA repercutido que no resulte deducible, incrementará el valor del inmovilizado.

2XX	Cuenta de inmovilizado			
472	H.P. IVA soportado	a	Trabajos realizados para el inmovilizado material H.P. IVA repercutido	731 477

## 2. Cambio de afectación de bienes.

Este supuesto de autoconsumo tiene su causa en el cambio de adscripción de bienes de una actividad a otra, dentro de la misma empresa, de un sector a

<sup>2166</sup> No se hace referencia a la producción de bienes del circulante porque este no se considera un supuesto de autoconsumo.



otro diferenciado de la actividad empresarial o profesional<sup>2167</sup>, siempre que los regímenes de deducción difieren entre sí en más del 50 por ciento, lo que puede ocurrir en los supuestos en que se realicen actividades no sujetas o exentas y actividades sujetas y no exentas. La razón de contemplar todo ello como autoconsumo, sería impedir que una empresa que realiza varias actividades diferenciadas, pueda deducir el IVA soportado en adquisiciones que finalmente sean destinadas a operaciones que no habiliten para ejercer el derecho a la deducción. Cuando un bien que estaba afectado a una actividad sujeta se afecta a una no sujeta, se realizará el siguiente asiento:

2XX	Cuenta de			
472	inmovilizado			
	H.P. IVA			
	soportado	a	H.P. IVA repercutido	477

El inmovilizado se da de alta por la parte del IVA que no resultó deducible, en la cuenta 472 se imputa parte del IVA deducible y en la cuenta 477 la suma de ambos. En todo caso, por tratarse de una operación interna, y por tanto, sin transacción con el mundo exterior de la empresa, no resulta necesario efectuar movimiento alguno en las cuentas representativas del patrimonio que cambia de afectación, salvo la repercusión del IVA no deducible.

### 3.- El IVA en las adquisiciones intracomunitarias.

El adquirente realizará el siguiente asiento contable, sin perjuicio de la posibilidad de utilizar subcuentas para diferenciar estas operaciones, o incluso, la creación de otras diferentes para uso interno, siempre y cuando respete su ubicación en el balance<sup>2168</sup> del actual Plan General de Contabilidad: el IVA soportado en la partida B) Activo corriente III.6 Otros créditos con las Administraciones Públicas y para el IVA repercutido C) Pasivo corriente V.6 Otras deudas con las Administraciones Públicas:

472	H.P. IVA			
	soportado	a	H.P. IVA repercutido	477

<sup>2167</sup> Se consideran sectores diferenciados:

- Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicados sean distintos.
- Los acogidos a regímenes especiales simplificados, de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, si el sujeto pasivo realizase otras actividades empresariales o profesionales.

<sup>2168</sup> De acuerdo con la Consulta nº 13 del BOICAC nº 12. 1993.

#### 4.- Contabilización del IVA repercutido.

La concesión de aplazamientos o fraccionamientos por las Entidades locales no tiene ninguna consecuencia a efectos del devengo del IVA, el cual se produce desde el momento en que se entregan los bienes o se prestan los servicios, de acuerdo con los arts. 75 y siguientes de la Ley 37/1992. En el caso de anticipos, el IVA se devenga en el momento del cobro anticipado. Los envases entregados, aunque sean con facultad de devolución, devengan el IVA desde el momento de la entrega.

##### a) Contabilización en el momento de entrega de bienes y prestaciones de servicios.

En el momento en que se realice una actividad sujeta y no exenta a efectos de IVA, se realiza el siguiente asiento contable:

57X	Tesorería			
43X	Cientes			
44X	Deudores varios	a	Ventas e ingresos	7XX/2XX
			Anticipos de clientes	438
			Envases y embalajes a devolver por clientes	437
			H.P. IVA repercutido	477

En todo caso, hay que tener en cuenta que, tal y como vimos para el supuesto del IVA deducible cuando no se hubiera recibido la factura correspondiente, en el caso de la repercusión del IVA, si aún no se hubiese emitido factura, la doctrina propone la posibilidad de utilizar la cuenta "Clientes, facturas pendientes de formalizar".

##### b) Contabilización de la anulación de operaciones de IVA repercutido.

Cuando queden sin efecto, total o parcialmente, las operaciones en las que se repercutió el impuesto, o cuando se altere al precio después del momento en el que la operación se haya efectuado, habrá que estar a los supuestos en que la reducción de la base imponible supone una reducción del IVA repercutido.

A estos efectos, para conocer qué operaciones de anulación dan derecho a modificación de la base imponible, habrá que acudir a la normativa reguladora del impuesto. En concreto, el art. 80 de la Ley 37/1992 establece que sólo habrá derecho a modificar la base imponible en la cuantía correspondiente, cuando queden sin efecto las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado. A título de ejemplo, dará derecho a modificar la base imponible la anulación de operaciones sujetas cuando se produzca la devolución de las mercancías,

tanto si se han anulado los derechos por anulación de la liquidación, como por insolvencia.

Por el contrario, cuando la anulación de derechos pendientes de cobro no dé lugar a modificación de la base imponible del impuesto, además de la anulación de los derechos comerciales correspondientes, procederá la baja de los deudores por IVA repercutido, sin que haya lugar a la rectificación de la cuenta 477 “Hacienda Pública, IVA repercutido”, precisamente por no poder modificar la base imponible del impuesto.

En los supuestos en que en virtud de la normativa fiscal de aplicación, resulte la imposibilidad de disminuir las cuotas a ingresar en sucesivas declaraciones liquidaciones, mediante la modificación a la baja de la base imponible y no se pueda solicitar una devolución de ingresos indebidos a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por no darse los supuestos necesarios, se deberá registrar una disminución de la cuenta de deudas con la Hacienda pública por el IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o prestaciones de servicios, y cuya contrapartida será un ingreso que se registrará como un ajuste de la imposición indirecta<sup>2169</sup>:

472	H.P. IVA soportado	a	Ajustes positivos en IVA de activo corriente	639.1
			Ajustes positivos en IVA de inversiones	639.2

Cuando se produzca la devolución de mercancías y/o envases:

708	Devoluciones de ventas y operaciones similares			
437	Envases y embalajes a devolver por clientes			
477	H.P. IVA repercutido	a	Clientes	43X

<sup>2169</sup> Consulta nº 3 del BOICAC nº 62. 2005. De la misma forma se recogía la contabilización en el anterior Plan General de Contabilidad, únicamente que la cuenta 639.1 se denominaba “Ajustes positivos en IVA de circulante”.

**c) El IVA repercutido en las operaciones de autoconsumo.**

Los supuestos de autoconsumo que además de afectar al IVA repercutido afectan al IVA soportado, se han expuesto en un apartado anterior. Pero hay un supuesto que solo afecta al IVA repercutido, y es la retirada de bienes de inversión o de bienes del circulante de la empresa con destino al patrimonio personal del empresario o al consumo final del mismo. Ahora bien, dado que este supuesto sólo se producirá cuando la empresa pertenezca a una persona física, no afectará a la contabilización del IVA por las sociedades mercantiles locales. La base imponible será el valor contable que tenga el elemento, deducidas las amortizaciones y las provisiones.

**d) Contabilización del IVA repercutido en el caso de entregas gratuitas de bienes.**

En estos supuestos, y con independencia del ejercicio en el que se haya soportado el IVA correspondiente, habría que distinguir entre bienes de inversión y del circulante.

Para la entrega gratuita de bienes de inversión, y tratándose de inmovilizado material, podría utilizarse la cuenta 676 "Donaciones del inmovilizado material"<sup>2170</sup>, por lo que se realizaría el siguiente asiento:

676	Donaciones del inmovilizado material	a	Cuenta del Grupo 2 H.P. IVA repercutido	477
-----	--------------------------------------	---	--	-----

Respecto a la entrega gratuita de bienes de circulante, podría crearse una cuenta del Grupo 7 para abonar la misma<sup>2171</sup>:

678	Gastos excepcionales	a	Cuenta del Grupo 7 H.P. IVA repercutido	477
-----	----------------------	---	--	-----

<sup>2170</sup> Dicha cuenta fue creada en virtud de la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991 por la que se dictan normas de valoración sobre el inmovilizado material. A este respecto, hemos de tener en cuenta que el R.D. 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC, establece en su Exposición de Motivos que «adicionalmente y siempre y cuando no se opongan a lo dispuesto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad, se mantienen en vigor las resoluciones aprobadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sin perjuicio de la necesidad de proceder a su revisión en un breve espacio de tiempo».

<sup>2171</sup> NAVARRO GARCIA, J. C.: "Aspectos puntuales de la contabilización del IVA (II): el autoconsumo"; Técnica contable; Tomo XLIV. 1992 (pág. 558).

**5.- Regularización del IVA cuando se aplica la regla de prorrata.**

La Ley 37/1992 regula en su Título VIII el régimen de deducciones y devoluciones. En los arts. 102 y siguientes de dicho cuerpo legal, se establece en qué casos debe aplicarse la regla de prorrata y la clase de prorrata que debe utilizarse. En caso de que una sociedad mercantil local deba aplicar la regla de prorrata, en el ejercicio de su actividad empresarial, utilizará durante el ejercicio un porcentaje de deducción provisional que será el definitivo para el año precedente o, en su caso, el determinado por la Administración. En la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.

Una vez que se ha calculado la prorrata definitiva del año en curso, habrá que ajustar el IVA deducible. De acuerdo con la Norma Duodécima del actual Plan General de Contabilidad, cuando sea preciso practicar rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, como consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, esto no supondrá alteración de las valoraciones iniciales, incluida la regularización por bienes de inversión.

Como consecuencia de dicha regularización<sup>2172</sup> puede resultar que el porcentaje de deducción sea superior o inferior al aplicado provisionalmente, generándose un mayor o menor IVA deducible, tanto por prestación de servicios como por adquisición de bienes de inversión.

Los asientos a practicar en el Diario General de Operaciones, para registrar dicha regularización son los siguientes:

- a) Cuando el IVA soportado deducible definitivo es inferior al calculado con la prorrata provisional, esto va a significar que se ha estado deduciendo un IVA por un importe superior al que correspondía, y por tanto que el gasto imputable es superior que el que se ha contabilizado, por lo que hay que realizar, un ajuste por el importe correspondiente a la diferencia entre el IVA soportado calculado y el deducible real.

634.1	Ajustes negativos en IVA de activo corriente			
634.2	Ajustes positivos en IVA de inversiones	a	H.P. IVA soportado	472

<sup>2172</sup> Consulta nº 7/2000 de la IGAE de 11 de diciembre de 2000; *Boletín Informativo de la IGAE*, nº 54. 2000.

b) Por el contrario, cuando la prorrata definitiva de IVA soportado deducible es superior al calculado con la prorrata provisional, significa que el gasto que se ha ido imputando es inferior al que realmente correspondía. El nuevo Plan General de Contabilidad ha previsto la cuenta 639, que a su vez se desarrolla en dos subcuentas, en función de que el ajuste afecte a bienes del activo corriente o de inversiones. Así, por el importe de la diferencia entre el IVA soportado deducible real y el calculado se realizarán las siguientes anotaciones:

472	H.P. IVA soportado	a	Ajustes positivos en IVA de activo corriente	639.1
			Ajustes positivos en IVA de inversiones	639.2

#### **6.- Liquidación del IVA.**

Las operaciones anteriormente mencionadas se irán realizando a lo largo del ejercicio, teniendo en cuenta que en el respectivo periodo de liquidación (mensual o trimestral, según proceda) se debe llevar a cabo la regularización del IVA soportado y del IVA repercutido. En el caso de que el IVA repercutido fuera superior al IVA soportado, se origina para la entidad correspondiente la obligación de ingresar a la Hacienda estatal, que se recoge contablemente a través de la cuenta 475.0 "Hacienda Pública acreedora por IVA", contabilizándose en la forma siguiente:

- Cuando el IVA repercutido sea superior al IVA soportado:
  - Por el importe del IVA soportado:

477.0	H.P. IVA repercutido	a	H.P. IVA soportado	472.0
-------	-------------------------	---	--------------------	-------

- Por el saldo restante de la cuenta 477.0:

477.0	H.P. IVA repercutido	a	H.P. acreedor por IVA	475.0
-------	-------------------------	---	-----------------------	-------

- Al efectuar el pago:

475.0	H.P. acreedor por IVA	a	Tesorería	57X
-------	--------------------------	---	-----------	-----

- Cuando el IVA repercutido sea inferior al IVA soportado, por el importe del IVA repercutido:

477.0	H.P. IVA repercutido	a	H.P. IVA soportado	472.0
-------	-------------------------	---	--------------------	-------

- Por el saldo restante de la cuenta 472.0:

470.0	H.P. deudor por IVA	a	H.P. IVA soportado	472.0
-------	------------------------	---	--------------------	-------

### **7.- Cancelación de saldos.**

- Si el IVA repercutido es superior al IVA soportado, hay que realizar el pago correspondiente a la Hacienda pública acreedora:

475.0	H.P. acreedor por IVA	a	Tesorería	57X
-------	--------------------------	---	-----------	-----

- Si el IVA soportado es superior al IVA repercutido, se plantean dos posibilidades:
  - Ejercer el derecho a la devolución (solo a fin de ejercicio):

57X	Tesorería	a	H.P. Deudor por IVA	470.0
-----	-----------	---	---------------------	-------

- Compensar en liquidaciones posteriores, en las que el IVA repercutido sea superior al soportado:

477.0	H.P. IVA repercutido	a	H.P. Deudor por IVA H.P. Acreedor por IVA	470.0 475.0
-------	-------------------------	---	--	----------------

### **8.- Tratamiento contable de las devoluciones del IVA como consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.**

Teniendo en cuenta la inexistencia de un tratamiento específico para este tipo de operaciones, ante una Consulta formulada al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas<sup>2173</sup>, y teniendo en cuenta las definiciones contables, el importe correspondiente que debe ser objeto de devolución por la Hacienda

<sup>2173</sup> Consulta nº 4 del BOICAC nº 64. 2005, aunque la redacción de la misma no ha sido muy afortunada, ya que al recoger el movimiento de la cuenta 636 “Devolución de impuestos” parecería indicar que habría que abonar dicha cuenta.

pública, debe cargarse en la cuenta 470.9 “H.P. deudora por devolución de impuestos” del Plan General de Contabilidad, pero la cuenta a abonar, teniendo en cuenta que este ingreso no tiene carácter tributario, debe calificarse como un ingreso extraordinario, en tanto cumple con la definición recogida en la cuenta 778 (que en la actualidad se denomina “Ingresos excepcionales”) ya que tiene carácter excepcional y cuantía significativa y que no deben contabilizarse en otras cuentas del grupo 7 o del grupo 9. El tratamiento que se ha determinado es el siguiente:

- Si proviene de gastos que fueron contabilizados en el grupo 6:

470.9	H.P. deudora por devolución de impuestos	a	Ingresos excepcionales	778
-------	--	---	------------------------	-----

- Si proviene de gastos que fueron contabilizados en el Grupo 2:

470.9	H.P. deudora por devolución de impuestos	a	Activo no corriente	Grupo 2
-------	--	---	---------------------	---------

Además debe ajustarse el exceso de amortización que corresponde a dicho valor, con abono a un ingreso del ejercicio. Dado que el Plan General de Contabilidad no contempla una cuenta específica de abono, podría plantearse la utilización, igualmente, de la cuenta 778 “Ingresos excepcionales”:

282	Amortización acumulada del inmovilizado material	a	Ingresos excepcionales	778
-----	--	---	------------------------	-----

### **9.- Contabilización de deudas liquidadas por la Administración tributaria en concepto de IVA.**

El principio de prudencia recogido en la Parte Primera del Plan General de Contabilidad supone que se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. Por tanto, habrá que dotar la correspondiente provisión para riesgos y gastos por el importe estimado de la deuda (cuota, intereses y sanción), o bien reconocer directamente la deuda cierta con la Administración tributaria, en caso de que anteriormente no se hubiere contabilizado el riesgo



existente en la provisión<sup>2174</sup>. Respecto a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, en el nº 7 de la Tercera Parte del Plan, recoge que por tener carácter excepcional y cuantía significativa, para las multas y sanciones, entre otros, habrá que crear una partida con la denominación “Otros resultados” formando parte del resultado de explotación e informando de ello detalladamente en la memoria.

### **C) INCIDENCIA DEL IVA EN LA DETERMINACIÓN DE LOS COSTES A EFECTOS DE CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS ENTIDADES LOCALES.**

#### ***1.- Consideraciones generales.***

La necesidad de que las Entidades locales dispongan de una contabilidad analítica deriva, por un lado, de la conveniencia de que los entes locales conozcan el coste que les supone la prestación de los servicios públicos, y por otro lado, como una obligación que se recoge en distintas disposiciones aplicables. A estos efectos, es fundamental que los entes públicos controlen los costes imputables a las distintas actividades que llevan a cabo, al objeto de que se proporcione la información necesaria para la planificación y control de la actividad de la Entidad local, así como para posibilitar la toma de decisiones. Por otro lado, esta obligación se recoge en normas de carácter general, así como en otras puramente contables. Dentro de las normas de carácter general, los costes van a servir como límite para el establecimiento y exigencia de tasas y precios públicos, así como los actos de control que realiza el Pleno sobre un ejercicio presupuestario determinado, y que se plasma a través de la Cuenta General, que además sirve para la fiscalización del Tribunal de Cuentas y de los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas.

En este sentido, el art. 111 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales recoge que los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán a la cuenta general una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos<sup>2175</sup>. Ello va a suponer que, a la labor previa que deben realizar las Entidades locales en torno a los estudios correspondientes para determinar los costes en función de los cuales van a llevar a cabo el establecimiento o modificación de sus tasas y precios públicos, se suma un trabajo ulterior, y es para la realización de la memoria que se menciona en el texto refundido

---

<sup>2174</sup> En estos términos se pronuncia el ICAC en Consulta nº 6 del *BOICAC* nº 48. 2001, que si bien se refiere al anterior PGC, sus conclusiones pueden ser aplicados con el actual.

<sup>2175</sup> Igualmente se establece la obligatoriedad de elaborar una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados, con su coste. Ahora bien, para la obtención de estos datos se precisa que previamente se hayan programado tales objetivos, lo que implica la existencia de un presupuesto por programas, el cual no se va a implantar con carácter vinculante en la Administración local hasta el 1 de enero del año 2010.

mencionado, los entes locales tienen que realizar el estudio correspondiente, tomando como base los gastos en que realmente han incurrido durante el ejercicio y que se plasman en la liquidación del año correspondiente. Igualmente, la obligación de formar la memoria del coste y rendimiento de los servicios públicos, también se recoge en la Regla 101 de la Instrucción del PGCP correspondiente al Modelo Normal.

Para poder elaborar esta memoria es imprescindible, por tanto, el establecimiento de una contabilidad analítica, obligación que se ha visto reforzada tras la modificación de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, operada por la Ley 57/2003, de forma que se establece como obligaciones en los municipios de gran población, en el art. 133 letra e) la *«introducción de la exigencia del seguimiento de los costes de los servicios»* dentro de los criterios de la gestión económico-financiera.

Además, en el ámbito local, como mencionamos anteriormente, se han establecido una serie de supuestos en que el ordenamiento jurídico requiere que los costes sirvan como magnitud para determinar la cuantía de las tasas o de los precios que las Entidades locales exigen por la prestación de sus servicios. En estos términos, el art. 24 del TRLRHL establece que las tasas no pueden exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate. En cuanto a los elementos que se han de tener en cuenta para la fijación del coste de las tasas, el art. 24 del TRLRHL recoge los gastos directos o indirectos que contribuyan a la formación del coste total del servicio o actividad, incluso los de carácter financiero, amortización de inmovilizado y generales que sean de aplicación.

Por otro lado, el art. 45 del TRLRHL dispone que los precios públicos deben cubrir como mínimo el coste del servicio, sin perjuicio de que se admita que, por la concurrencia de determinados factores, se establezcan por debajo de estos límites.

Centrándonos en el IVA, debemos partir de que estamos ante un tributo neutral, lo que debería incidir en el valor añadido en cada fase del circuito de producción y distribución, sin que el impuesto forme parte del coste de la mercancía. Por tanto, en principio, la repercusión del IVA no tendría que tener incidencia en la determinación del coste de producción. Ahora bien, esto es así respecto a las operaciones sujetas y no exentas, pero no respecto a las sujetas y exentas o a las no sujetas, donde el IVA se adiciona al precio de adquisición. Y ello teniendo en cuenta que si el ente correspondiente realiza actividades empresariales y otras que no tengan tal carácter, vendrán obligadas a aplicar la regla de la prorrata, teniendo en cuenta que el importe no deducible se añadirá al importe del precio de adquisición. Esa imputación se hará durante el año de adquisición para los bienes corrientes, aunque la Ley 37/1992 da la posibilidad de que los bienes de capital se imputen en función de un determinado número de años en función de su naturaleza

mueble o inmueble, sin perjuicio de llevar a cabo la regularización correspondiente si cambia el criterio de imputación.

Ahora bien, el criterio de adicionar el IVA no deducible al importe del coste de adquisición<sup>2176</sup> ha sido criticado por la doctrina<sup>2177</sup>, ya que cuando se realiza esta operación, la empresa convierte en coste de adquisición del bien un impuesto que soportó con motivo de la adquisición del mismo, lo que lleva a que un impuesto neutral, que no debería incidir sobre los costes, se convierte en el año de adquisición, en coste del ejercicio, con la consiguiente distorsión<sup>2178</sup>.

Esta distorsión también se puede producir en la determinación de la base imponible en los supuestos de autoconsumo y transferencia de bienes, ya que el art. 79.Tres de la Ley 37/1992 determina que si los bienes han sido sometidos a algún proceso de elaboración o de transformación por el transmitente, la base imponible sería el coste de los bienes y servicios (incluidos gastos de personal) utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de los bienes. Por tanto, si en dicho coste ya se ha tenido en cuenta el IVA no deducible, se volvería a estar gravando por el mismo importe.

En el ámbito de la contabilidad pública, en el propio Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden de 6 de mayo de 1994 recoge las mismas previsiones que vimos en el epígrafe correspondiente a la contabilización del impuesto, en cuanto a que el IVA no deducible forma parte del precio de adquisición respecto al inmovilizado, las existencias y los servicios, cuando no tenga carácter deducible, así como que el impuesto repercutido no forma parte de los derechos de cobro de la venta de existencias o de otros servicios. Ahora bien, este Plan se había basado en los Principios Contables Públicos elaborados por la Comisión de Principios y Normas

---

<sup>2176</sup> En la Resolución de 15 de noviembre de 1985, del Instituto de Planificación Contable, por la que se dictan instrucciones para la contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido y se establecen las cuentas y códigos del Plan General de Contabilidad que deberán utilizarse por las Empresas a tales efectos, existían dos opciones: considerar que el IVA soportado y no deducible es un gasto del período, o en su caso, un gasto diferido, aunque subordinado, en cuanto a su permanencia en el activo, al principio de correlación de ingresos y gastos y en particular al de prudencia; y otra, aplicarlo como un elemento más del coste de los bienes a los que afecta. La segunda opción es por la que opta el Instituto de Planificación Contable, de acuerdo con los criterios seguidos generalmente en las prácticas europeas y tanto para los bienes de inversión como para los comprendidos en el circulante.

<sup>2177</sup> MONTEJO SASTRE, C.: “Obligaciones formales: la contabilidad del impuesto”; *Impuestos*, nº 11. 1985 (pág. 177).

<sup>2178</sup> En similares términos se manifiesta LÓPEZ GETA, J. M.: “Dos resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto General Indirecto Canario y sobre el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades mercantiles”; *Impuestos*, nº 8. 1997 (pág. 107) donde recoge que “la incorporación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los costes constituye una interferencia del tributo determinante de desajustes en el mercado de bienes y servicios, rompiendo con criterios económicos puros”.

Contables Públicos, en los que, tanto en la cuantificación de los derechos de cobro derivados de las ventas de bienes conceptuados como existencias y otras prestaciones de servicios y cesiones de bienes patrimoniales, el importe se incrementará con los impuestos legalmente repercutibles, salvo que los derechos sean presupuestarios y se devengue IVA, en cuyo caso debe registrarse en otras cuentas deudoras, distintas de las representativas de la ejecución del presupuesto (números 24, 25 y 26). En similares términos, en la cuantificación de los ingresos correspondientes a los conceptos anteriores, se recoge que no se incluirán los impuestos legalmente repercutibles.

Estas previsiones han sido desarrolladas en el ámbito local a través de los Planes Generales de Contabilidad adaptados a la Administración local, en concreto el tratamiento de los impuestos no recuperables de la Hacienda pública se trata en sus normas de valoración 2 y 15 del Modelo Normal, en cuanto que en estos supuestos se incluirán en el precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, cuando gravan los elementos del inmovilizado material, así como de los servicios cuando no tengan carácter de deducible.

Pero es que además, el criterio que se haya establecido para imputar estos costes deben de formularse en la propia Memoria de la Cuenta General, en cuanto su punto 4º exige explicar los criterios utilizados para la contabilización de costes de ampliación, modernización y mejoras y la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado. También, a través de la llevanza de una contabilidad analítica se podrán obtener los datos necesarios para suministrar los indicadores de gestión que exige el punto 21 de la Memoria de la Cuenta General<sup>2179</sup>, y cuya cumplimentación, en todo caso, tiene carácter obligatorio para los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior, como se recoge en la Parte Cuarta del PGCP dedicado a las Normas de elaboración de las Cuentas Anuales. Por tanto, en el ámbito de las Entidades locales, el IVA soportado no repercutirá en el coste cuando lleven a cabo el ejercicio de actividades

---

<sup>2179</sup> En concreto, define el coste del servicio como *«el conjunto sumatorio de los siguientes costes:*

*a) Costes directos del personal que desarrolla su actividad total o parcialmente (en este caso sólo por la parte proporcional) en el correspondiente servicio.*

*b) Aquellos costes relativos a los bienes y servicios corrientes que se hayan consumido en la realización de ese servicio.*

*c) Costes financieros que explícita y específicamente correspondan al servicio.*

*d) Costes netos de las posibles transferencias corrientes realizadas (no se incluirán aquellas en las que se interviene como suplido)*

*e) Coste de las amortizaciones de aquellos inmovilizados afectos específicamente al correspondiente Servicio».*

empresariales o profesionales, pero no así cuando lleven a cabo el ejercicio de actividades no sujetas o sujetas y exentas.

Por tanto, de los distintos conceptos de coste que vamos a tener en cuenta, el IVA soportado va a repercutir específicamente en los gastos que se imputen al Capítulo II “Gastos en bienes corrientes y servicios” del Presupuesto de Gastos de las Entidades locales, así como en el Capítulo VI “Inversiones reales”. En relación a los gastos imputados al Capítulo I “Gastos de personal” estaremos ante operaciones no sujetas, en virtud del art. 7.5 de la Ley 37/1992, que excluye de sujeción al IVA las operaciones derivadas de relaciones administrativas o estatutarias. Tampoco lo estarán los gastos del Capítulo III “Gastos financieros” y Capítulo IX “Pasivos financieros”, en cuanto estas actividades están exentas de tributación en virtud del art. 20.Uno.18 de la Ley 37/1992. Asimismo, lo estarán los gastos imputables al Capítulo VIII “Activos financieros” cuando se contabilicen los anticipos reintegrables, puesto que se trata de una operación exenta, mientras que las subvenciones entregadas para compensar pérdidas se trata de operaciones no sujetas al impuesto. Cuando sea objeto de imputación la realización de obras a través de ejecuciones subsidiarias, estaremos ante el ejercicio de actividades empresariales sujetas al impuesto, por lo que el importe correspondiente al IVA deberá contabilizarse en el adecuado concepto no presupuestario. En cuanto a las subvenciones otorgadas a través de los Capítulos IV “Transferencias corrientes” y VII “Transferencias de capital”, tendremos que tener en cuenta si el importe del IVA resulta deducible por el sujeto pasivo, en cuyo caso no podrá concederse el importe correspondiente al mismo. Además, estas disposiciones se tendrán en cuenta en los importes derivados de la cofinanciación de proyectos que se llevan a cabo por las Entidades locales, teniendo en cuenta los criterios de subvencionabilidad de los gastos cuando la financiación provenga de fondos de la Unión Europea, así como respecto a otras subvenciones que puedan percibir del Estado o de las Comunidades Autónomas.

En similares términos, el Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas recoge, en la norma duodécima del R.D. 1514/2007, que el IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes<sup>2180</sup>. Esto va a suponer que el IVA soportado que no tenga carácter deducible, bien porque se adquieran bienes o servicios destinados a actividades no sujetas o sujetas pero exentas, el IVA soportado debe añadirse al coste de producción de la actividad.

Además, en la actual Ley del IVA se recoge una serie de previsiones para que el IVA no se repercuta en los costes. Estos supuestos son:

---

<sup>2180</sup> En la determinación del coste de producción podemos tener en cuenta la Resolución del Ministerio de Economía de 9 de mayo de 2000.

## **2.- Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.**

En la Ley 37/1992 se establecen una serie de cautelas para evitar que el funcionamiento del impuesto suponga un sobrecoste en la realización de las operaciones. A estos efectos, en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, establece dos supuestos en que no procederá la compensación que recoge el art. 130 de la Ley 37/1992, que se aplicará:

- a las entregas efectuadas a otros empresarios acogidos también al régimen especial; la razón que justifica este supuesto se basa en que, dado que el empresario adquirente no podría deducir la compensación que satisface al otro empresario, el importe de la misma se transformaría en un coste de origen fiscal para el adquirente, que no podría recuperar, alterándose el esquema de funcionamiento del régimen especial. En este supuesto se parte de que las compensaciones que él podrá a su vez percibir son teóricamente las equivalentes a las cuotas del IVA que él ha soportado directa y expresamente en sus adquisiciones de bienes y servicios.
- a las entregas a empresarios o profesionales que exclusivamente realicen en el territorio de aplicación del impuesto operaciones exentas que no les origine el derecho a deducir, por idénticas razones<sup>2181</sup>.

Ahora bien, el hecho de que en las adquisiciones por estos empresarios de bienes inmuebles no puedan renunciar a la posible exención por IVA, va a determinar que el ITPyAJD que han de satisfacer pueden indirectamente cargarlo en su coste de producción de bienes y servicios, aunque no lo pueden incluir directamente para la compensación en las ventas que realicen, por previsión expresa del art. 130.Cinco de la Ley 37/1992.

## **3.- Régimen especial de los bienes usados, obras de arte, antigüedades y bienes de colección.**

La aplicación de este régimen, en cuanto a los bienes usados se produce porque en la adquisición de un bien de un consumidor final, existe un IVA implícito que se repercute pero que no se deduce por el adquirente cuando es un empresario o profesional, pero a su vez si lleva a cabo la venta, lo repercute, con lo que se está produciendo una sobreimposición.

Cuando se trata de obras de arte cuya adquisición está sometida a un tipo reducido, si se produjera una nueva venta sujeta al tipo general, el beneficio fiscal perdería su efecto.

---

<sup>2181</sup> AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 1285).

#### **4.- Exenciones de carácter técnico en entregas de bienes.**

La posibilidad de renuncia a las exenciones recogida en el art. 20 de la Ley 37/1992 supone una disminución de costes para el adquirente, ya que de otra forma vendría obligado a soportar el ITPyAJD, que no puede ser objeto de recuperación.

#### **5.- Aplicación a los Grupos de Entidades.**

Como vimos en el epígrafe destinado al Grupo de Entidades, el art. 163 de la Ley 37/1992 establece, dentro de la modalidad ampliada de dicho régimen especial, la obligación del establecimiento de un sistema de información analítico. Las únicas determinaciones que establece la Ley, es la utilización de unos criterios razonables de imputación de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, con la inclusión de una memoria, donde se justifiquen los criterios utilizados, que deberán mantenerse durante los periodos a los que resulte de aplicación el régimen especial, salvo que se modifiquen por causas razonables que se justifiquen en la propia memoria. En todo caso, estas exigencias se desarrollan en el art. 61 quinquies del Reglamento del impuesto, donde se establece el contenido mínimo que debe contener dicho régimen, donde se recoge la descripción de los bienes y servicios utilizados, la base imponible y las cuotas soportadas o satisfechas, el importe de las cuotas deducidas y las soportadas o satisfechas, así como los criterios utilizados. Con carácter general, la imputación se hace en función de la utilización real de los bienes y servicios en las operaciones intragrupo, aunque el Reglamento utiliza un criterio residual para cuando ello no sea posible, y es la posibilidad de la imputación proporcional al valor normal de mercado, cuando la utilización real resulte imponible de concretar.

#### **6.- Aplicación a las operaciones vinculadas.**

En el art. 75.9 de la Ley 37/1992, tras la modificación operada por la Ley 36/2006, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, se recoge que, en las operaciones entre partes vinculadas, en determinados supuestos en que los precios pactados sean inferiores o superiores a los de mercado (en función del régimen de deducción, bien en relación al sujeto pasivo o al destinatario) la base imponible será el valor de mercado. Ahora bien, para fijar este valor de mercado, se diferencia en función de que el servicio se preste en el mercado o no. En este último supuesto, se tendrá en cuenta, tanto en las entregas de bienes como en las prestaciones de servicios, el coste que suponga para su prestación. Este supuesto lo podemos encontrar en determinadas prestaciones que se realizan en el ámbito de las Entidades locales, puesto que realizan actividades que no siempre se prestan en el mercado.

### ***7.- Aplicación a las operaciones de autoconsumo.***

La determinación de la base imponible en función de los costes de las actividades, se contempla también en la actual Ley del IVA a determinadas operaciones de autoconsumo en entregas de bienes y para las prestaciones de servicios. A estos efectos, el art. 79.Tres, en su nº 2 de la Ley 37/1992 recoge, para el supuesto de autoconsumo de bienes que cuando los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta; en este supuesto la base imponible se determina en función del coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad. Para los supuestos de autoconsumos de servicios, el art. 79.Cuatro recoge que base imponible estará constituida por el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos.





**CAPÍTULO VII**  
**APLICACIÓN DE REGIMENES**  
**ESPECIALES A LAS EE.LL.**



## I. INTRODUCCIÓN.

La Directiva 2006/112/CE establece en su Título XII una serie de regímenes especiales, recogiendo en algunos supuestos la posibilidad de su regulación por los Estados miembros, y en otros, cuyo desarrollo es obligatorio por los Estados miembros, el ámbito de las facultades que los mismos pueden adoptar en su transposición a su legislación interna. En todo caso, hemos de tener en cuenta, tal y como ha sido recogido por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo<sup>2182</sup>, que un régimen especial que constituye una excepción al régimen general de la Directiva 2006/112/CE, debe interpretarse en sentido restrictivo, y sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo.

Estos regímenes especiales han sido traspuestos a nuestra legislación interna (salvo el correspondiente al régimen de franquicia), relacionándose los mismos en el art. 120 de la Ley 37/1992<sup>2183</sup>, donde se establecen una serie de regímenes especiales (simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, bienes usados, obras de arte, antigüedades y bienes de colección, operaciones con oro de inversión, agencias de viajes, recargo de equivalencia, ciertas operaciones de comercio electrónico y Grupo de Entidades). Ahora bien, como el presente trabajo se centra en la aplicación del IVA a las Entidades locales, nos vamos a referir únicamente a los regímenes que pueden afectar más directamente a su tributación (por lo que no analizaremos el régimen especial del oro de inversión) y que en todo caso, tienen carácter voluntario, sin hacer un análisis exhaustivo de los mismos, dada la peculiaridad de su aplicación,

En cuanto al régimen especial de ciertas operaciones de comercio electrónico, mencionaremos únicamente que tiene su fundamento en el art. 359 de la Directiva 2006/112/CE, teniendo carácter optativo para el operador. No será de aplicación a las operaciones que efectúen las Entidades locales, pues su ámbito subjetivo se establece para los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, que presten servicios electrónicos a personas

---

<sup>2182</sup> St. de 26 de mayo de 2005, Asunto C-43/04, donde se mencionan, en este sentido, las Sts. de 12 de diciembre de 1995, *Oude Luttikhuis y otros*, Asunto C-399/93; 12 de diciembre de 2002, *Bélgica/Comisión*, Asunto C-5/01; y St. de 15 de julio de 2004 *Harbs*, Asunto C-321/02.

<sup>2183</sup> El régimen especial del Grupo de Entidades ha sido introducido por el apartado cuatro del artículo tercero de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal.

que no tengan la condición de empresario o profesional, y que estén establecidos en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual<sup>2184</sup>. Por tanto, y respecto a los servicios en que puede resultar destinatario un ente local, sólo procederá cuando no actúen como empresarios o profesionales, debiendo emitirse la correspondiente factura.

## **II. RÉGIMENES ESPECIALES APLICABLES A LAS ENTIDADES LOCALES COMO SUJETOS PASIVOS DEL IVA.**

### **A) RÉGIMEN ESPECIAL DE LA AGRICULTURA, GANADERÍA Y PESCA.**

Junto con la tributación en el régimen general, es posible que las Entidades locales puedan optar por la tributación dentro del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, que se producirá fundamentalmente cuando sean titulares de explotaciones forestales. La Dirección General de Tributos ha recogido dicha posibilidad<sup>2185</sup>.

Ahora bien, vamos a proceder al estudio de la aplicación de este régimen especial, prescindiendo de sus relaciones con el régimen especial simplificado, puesto que el mismo no es objeto de aplicación a las Entidades locales.

#### **1.- Requisitos subjetivos y objetivos para la aplicación del régimen especial.**

Este régimen tiene su fundamento en el art. 296 de la Directiva 2006/112/CE, siendo su aplicación optativa para los Estados miembros, y además de la Ley 37/1992, encuentra su desarrollo en los arts. 43 a 46 del Reglamento. Este régimen especial requiere la concurrencia de unos objetivos subjetivos y objetivos. La aplicación de este régimen no es obligatoria, pero se aplicará salvo renuncia del sujeto pasivo, efectuada en la forma que se establezca reglamentariamente.

En cuanto a los requisitos subjetivos, se requiere que no se trate de alguna de las entidades recogidas en el art. 124 de la Ley 37/1992<sup>2186</sup>, en virtud

---

<sup>2184</sup> En cuanto al ámbito objetivo está limitado a los servicios prestados por vía electrónica, definidos en la letra B) del art. 70.Uno.4 de la Ley 37/1992.

<sup>2185</sup> La Resolución de dicho Centro Directivo de 30 de junio de 1986 recogió que: «*Podrán acogerse al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca los Municipios que sean titulares de explotaciones forestales, siempre que concurren los requisitos establecidos en el Reglamento del Impuesto. (...) El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca podrá ser de aplicación con independencia de que la entrega de los productos forestales se efectúen en pie o bien se haya procedido al corte de los mismos por los titulares de las explotaciones forestales, acogidos a dicho régimen especial.*»

<sup>2186</sup> En el art. 124 se regula el ámbito subjetivo de aplicación extendiéndolo a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras en quienes concurren los requisitos señalados

del cual puede ser aplicado por las Entidades locales o sus organismos autónomos, pero no por las sociedades mercantiles creadas al efecto.

Por otro lado, se requiere que las operaciones entren dentro del ámbito objetivo del mismo, recogido en el art. 125 de la Ley 37/1992, incluyéndose las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas para su transmisión a terceros. A estos efectos, hay que tener presente que el art. 295 de la Directiva 2006/112/CE define el concepto de prestaciones de servicios agrícolas, remitiéndose al Anexo VIII de la mencionada Directiva, por lo que la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo viene aplicando un criterio restrictivo, respecto a la no extensión a otros supuestos que no se contengan en el mismo, como puede ser el del aprovechamiento cinegético<sup>2187</sup>.

En el art. 44 del Reglamento del IVA se contiene una enumeración de carácter abierto, en la que se recogen los supuestos más habituales de explotaciones de este tipo. Por tanto, no resultará de aplicación este régimen especial cuando el objeto de la actividad sea la obtención de productos distintos a los productos naturales de origen animal o vegetal<sup>2188</sup>.

También se aplicará este régimen especial a los servicios accesorios a dichas explotaciones, a que se refiere el art. 127 de la Ley 37/1992, cuando sean prestados por el titular de la explotación, y que tengan un carácter accesorio respecto a la actividad principal de la explotación<sup>2189</sup>. También se

---

en el Capítulo III, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan. En virtud del nº 2 se van a declarar excluidos de este régimen especial:

- 1º. Las sociedades mercantiles.
  - 2º. Las sociedades cooperativas y las sociedades agrarias de transformación.
  - 3º. Los empresarios o profesionales cuyo volumen de operaciones durante el año inmediatamente anterior hubiese excedido del importe que se determine reglamentariamente.
  - 4º. Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cualquiera de sus actividades económicas.
  - 5º. Los empresarios o profesionales que renuncien a la aplicación del régimen simplificado.
  - 6º. Aquellos empresarios o profesionales cuyas adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado, hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe de las citadas adquisiciones e importaciones se elevará al año.

<sup>2187</sup> Así se manifiesta la St. de 26 de mayo de 2005, Asunto C-43/04, donde se hace referencia igualmente a la St. de 15 de julio de 2004, *Harbs*, Asunto C-321/02, aunque en relación a la Sexta Directiva.

<sup>2188</sup> Así se ha recogido por la DGT –Consulta de 13 de octubre de 1999- respecto a la aplicación del régimen especial a la actividad de extracción y venta de zahorras o arenas.

<sup>2189</sup> A estos efectos, el número Dos del art. 127 de la Ley 37/1992 recoge que: «*Lo dispuesto en el apartado precedente no será de aplicación si durante el año inmediato anterior el importe del conjunto*

requiere que el destinatario de los servicios sea un empresario agrario, y que tales servicios contribuyan a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras. En el art. 46 del Reglamento se recoge una relación no exhaustiva de los servicios que, con mayor frecuencia, se prestan en la práctica. Ahora bien, se excluye expresamente la aplicación de este régimen especial La prestación de los servicios profesionales efectuada por ingenieros y técnicos agrícolas. Por tanto, no se aplicaría este régimen especial cuando se realice un informe para una Entidad local, y aunque a la misma se le aplicara el régimen especial que estamos analizando<sup>2190</sup>.

Por el contrario, no se aplicará este régimen especial cuando se trate de las actividades del art. 126 de la Ley 37/1992<sup>2191</sup>, entre las que podemos destacar las explotaciones cinegéticas de carácter deportivo o recreativo, ya que su naturaleza está más próxima a la de una actividad de prestación de servicios de carácter lúdico que a la de una actividad ganadera en sentido estricto. Este tipo de actividades han sido objeto de estudio en un epígrafe del presente trabajo.

---

*de los servicios accesorios prestados excediera del 20 por 100 del volumen total de operaciones de las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras principales a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en este capítulo».*

<sup>2190</sup> A este respecto la Consulta de 14 de noviembre de 1994 en relación a los servicios de asistencia técnica prestados al Ministerio de Agricultura.

<sup>2191</sup> El mencionado artículo recoge:

*«Uno. El régimen especial regulado en este capítulo no será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, en la medida en que los productos naturales obtenidos en las mismas se utilicen por el titular de la explotación en cualquiera de los siguientes fines:*

*1.º La transformación, elaboración y manufactura, directamente o por medio de terceros para su posterior transmisión.*

*Se presumirá en todo caso de transformación toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptivo el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas.*

*2.º La comercialización, mezclados con otros productos adquiridos a terceros, aunque sean de naturaleza idéntica o similar, salvo que estos últimos tengan por objeto la mera conservación de aquéllos.*

*3.º La comercialización efectuada de manera continuada en establecimientos fijos situados fuera del lugar donde radique la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.*

*4.º La comercialización efectuada en establecimientos en los que el sujeto pasivo realice además otras actividades empresariales o profesionales distintas de la propia explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera.*

*Dos. No será aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a las siguientes actividades:*

*1.º Las explotaciones cinegéticas de carácter deportivo o recreativo.*

*2.º La pesca marítima.*

*3.º La ganadería independiente.*

*A estos efectos, se considerará ganadería independiente la definida como tal en el Impuesto sobre Actividades Económicas, con referencia al conjunto de la actividad ganadera explotada directamente por el sujeto pasivo.*

*4.º La prestación de servicios distintos de los previstos en el artículo 127 de esta Ley».*

Tampoco se aplicará este régimen especial cuando se hubiese presentado renuncia a la aplicación del mismo (en los términos previstos en el art. 33 del Reglamento del IVA) o en el supuesto de que se supere el volumen de operaciones establecido en el número 3<sup>o</sup> del apartado Dos del art. 124 de la Ley 37/1992 y en el art. 43 de su Reglamento. Estos artículos determinan la exclusión del régimen especial cuando el sujeto pasivo hubiese quedado excluido de la aplicación del citado régimen especial por haber superado, durante el año inmediato anterior a aquel en que la exclusión haya de surtir efectos, cualquiera de los volúmenes de operaciones a que se refiere el último de los preceptos citados (300.506,05 euros en operaciones a las que les hubiese sido aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; y 450.759,08 euros en volumen total de operaciones realizadas en el desarrollo de cualesquiera actividades empresariales o profesionales), computados según lo previsto en dicho artículo. Ahora bien, no se especifica si en dicho importe debe recogerse la compensación a tanto alzado percibida por el titular de la explotación, aunque la doctrina considera que no debe ser objeto de inclusión<sup>2192</sup>.

En cuanto a la definición de titularidad de la explotación, hay que entenderlo en un sentido económico, en congruencia con lo previsto en los arts. 4 y 5 de la Ley 37/1992, con independencia de quien sea el titular jurídico de los referidos factores de producción. Lo importante es la ordenación de tales factores, propios o ajenos, que determine la realización de una actividad empresarial, que se sujeta, por tanto, al impuesto. En este sentido, el art. 43.3 del Reglamento de la Ley del IVA recoge que no se considerarán titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, los propietarios de fincas o explotaciones que las cedan en arrendamientos o en aparcería o que de cualquier otra forma cedan la explotación. En estos supuestos, la Dirección General de Tributos ha puntualizado<sup>2193</sup> que no se produce la cesión cuando se concierta con terceros la realización por éstos últimos de prestaciones de diversa naturaleza que contribuyan a los fines específicos de la referida explotación, siempre que los titulares hagan suyos los productos de esta última, y con independencia de la circunstancia de que la contraprestación pactada se fije en una determinada proporción de los frutos o productos obtenidos o del precio de ventas a terceros de dichos frutos o productos. Ahora bien, si el propietario de la explotación y aparcerero adquiriesen la propiedad en común de los productos obtenidos en la explotación para proceder a su transmisión a terceros, se considerará existente, a efectos del IVA, una entidad independiente de ambos, sin personalidad jurídica, que tendrá la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA, y que será quien podrá acogerse a este régimen especial.

---

<sup>2192</sup> AAVV (Dir. y Coor. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; cit. (pág. 1270) al considerar aplicable el art. 121 de la Ley 37/1992, con carácter supletorio.

<sup>2193</sup> Resolución de 16 de diciembre de 1986.



Este planteamiento en cuanto a la titularidad presenta incidencias cuando los titulares de montes vecinales en mano común conciertan convenios o consorcios en los que intervienen Administraciones públicas o las Entidades locales celebran convenios con sus sociedades mercantiles. En el supuesto de la celebración de un convenio para la repoblación forestal de un monte entre una entidad de montes vecinales en mano común y un ente público, la Dirección General de Tributos ha considerado que la titularidad de la actividad empresarial es de la referida comunidad<sup>2194</sup>. Esta doctrina se aplica igualmente aunque el ente público proceda a la adquisición de bienes y servicios destinados a ser utilizados en el desarrollo de la explotación forestal, y lleve a cabo la venta a terceros de los aprovechamientos del resultado de la explotación.

En todo caso, teniendo en cuenta el requisito de la titularidad, no se aplicará este régimen especial a los recolectores de productos silvestres, o en general, de productos ajenos. Por tanto, no se aplicará a los que recogen el fruto de plantas silvestres, tanto en terrenos ajenos como propios, sin haber efectuado previamente labores de cultivo<sup>2195</sup>.

Por darse los requisitos vistos anteriormente, la Dirección General de Tributos ha determinado la aplicación de este régimen especial a las siguientes operaciones realizadas por los Ayuntamientos:

- Cesiones de aprovechamientos de madera, piñas, resinas<sup>2196</sup>, corta, leñas, y aprovechamiento de flora<sup>2197</sup>.
- Venta de chopos<sup>2198</sup> y madera<sup>2199</sup>.

---

<sup>2194</sup> Resolución nº 4/1997, de 3 de diciembre de la DGT relativa a la aplicación del IVA en el caso en que las comunidades titulares de montes vecinales en mano común suscriben un determinado convenio con la Junta de Galicia para el desarrollo de la explotación forestal de dichos montes. En esta Resolución se menciona, en el mismo sentido, la Resolución de 16 de diciembre de 1985.

<sup>2195</sup> Así se manifiesta la Consulta de la DGT de 25 de abril de 2005 (Nº V0681-05), respecto a la actividad de recogida y venta de resinas y piñones en pinares que no son de propiedad del consultante.

<sup>2196</sup> Consulta de la DGT de 21 de octubre de 2002 (Nº 1574-02).

<sup>2197</sup> En este último supuesto, siempre que no consista en la cesión del aprovechamiento de pastos, en cuyo caso se aplicaría la exención del art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992 –Consultas de la DGT de 29 de septiembre de 2000 (Nº 1655-00) y 21 de octubre de 2002 (Nº 1574-02)-.

<sup>2198</sup> Consulta de la DGT de 19 de noviembre de 1999 (Nº 2199-99).

<sup>2199</sup> Consultas de la DGT de 28 de mayo de 2001 (Nº 1010-01), 17 de febrero de 2003 (Nº 0219-03) y 28 de septiembre de 2006 (V1935-06).

## **2.- Contenido del régimen especial.**

En el supuesto que resulte de aplicación este régimen especial, el Ayuntamiento no debe efectuar la repercusión del IVA a los destinatarios de tales operaciones con ocasión de la realización de las mismas, ni emitir factura; sino que de acuerdo con el art. 2 del Reglamento de facturación, deberá expedir un recibo, con el contenido establecido en el art. 14 del citado Reglamento<sup>2200</sup>. Tampoco vendrá obligado a efectuar liquidación e ingreso alguno por tal concepto a la Hacienda pública por las operaciones que realice (art. 129 de la Ley 37/1992<sup>2201</sup>).

Ahora bien, existen una serie de operaciones en que los sujetos pasivos sí están obligados a la repercusión y al ingreso, que se relacionan en el art. 129 de la Ley; recogándose, entre estos supuestos, las entregas de bienes inmuebles, aunque si las operaciones estuvieran exentas por aplicación del art. 20 de la Ley 37/1992 y se renunciase a la misma, se deberá repercutir el impuesto correspondiente. Ahora bien, cuando sean estos empresarios los que adquieran este tipo de inmuebles, el sujeto pasivo no podrá renunciar a la exención, puesto que no se cumple el requisito de que el adquirente tenga derecho a la deducción total de las cuotas soportadas<sup>2202</sup>. También se tendrá que efectuar la repercusión respecto a las importaciones de bienes, las adquisiciones intracomunitarias de bienes y las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto (por inversión del sujeto pasivo).

Las cuotas soportadas en la adquisición de los bienes y servicios destinados a ser utilizados en las actividades a las que resulte aplicable el

<sup>2200</sup> Deberán constar los datos o requisitos siguientes:

- a) Serie y número. La numeración de los recibos dentro de cada serie será correlativa.
- b) Nombre y apellidos, razón o denominación social completa, número de identificación fiscal y domicilio del obligado a su expedición y del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.
- c) Descripción de los bienes entregados o de los servicios prestados, así como el lugar y fecha de realización material y efectiva de las operaciones.
- d) Precio de los bienes o servicios, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 130.cinco de la Ley del Impuesto.
- e) Porcentaje de compensación aplicado.
- f) Importe de la compensación.
- g) La firma del titular de la explotación agrícola, ganadera, forestal o pesquera.

<sup>2201</sup> El art.129 recoge las obligaciones de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca estableciendo que los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial no estarán sometidos, en lo que concierne a las actividades incluidas en el mismo, a las obligaciones de liquidación, repercusión o pago del impuesto ni, en general, a cualesquiera de las establecidas en los Títulos X y XI de la Ley, a excepción de las contempladas en el artículo 164, apartado Uno, números 1º, 2º y 5º de dicha Ley y de las de registro y contabilización, que se determinen reglamentariamente.

<sup>2202</sup> St. del TSJ de Extremadura de 21 de julio de 2004.

régimen especial, no son deducibles para los empresarios o profesionales acogidos al mismo; ahora bien, la realización de estas operaciones tendrá el carácter de sector diferenciado de actividad, de acuerdo con el art. 128 de la Ley 37/1992. Además, cuando se produzca el cambio de afectación de bienes corporales de una actividad acogida a este régimen especial a otro, o viceversa, no se considerará un supuesto de “autoconsumo interno”, sin perjuicio de que deban realizarse los ajustes que se recogen en el art. 134 bis de la Ley 37/1992.

Por otro lado, las compensaciones satisfechas podrán ser deducidas de acuerdo con lo establecido en el art. 134 de la Ley 37/1992 y el art. 49 del Reglamento del impuesto, siempre y cuando se disponga del original del recibo expedido y se contabilice en el plazo máximo de treinta días desde la expedición, en un libro registro especial que deberá llevarse a estos efectos. Asimismo, podrán recuperar las cuotas de IVA soportadas al adquirir bienes o servicios utilizados en el desarrollo de las actividades, mediante la percepción de una “compensación”. Esta compensación es el resultado de aplicar un porcentaje al precio de venta de los productos naturales que entregan o servicios que prestan, y a la que se refieren los arts. 130 y 131 de la Ley 37/1992, en las condiciones previstas en dichos artículos<sup>2203</sup>. La condición del empresario de estar sujeto al régimen especial, podrá demostrarse por cualquier medio de prueba fehaciente, entre los que se podrían citar, a título ejemplificativo, el modelo censal 036, un certificado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o una comunicación fehaciente del número de identificación fiscal correspondiente al ejercicio de sus actividades económicas<sup>2204</sup>.

Para que se produzca la compensación, las actividades se tienen que realizar en el marco de operaciones empresariales, por lo que no se aplicará cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen teniendo

---

<sup>2203</sup> Art. 130.- Régimen de deducciones y compensaciones.

*«Uno. Los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las actividades a las que sea aplicable este régimen especial.*

*A efectos de lo dispuesto en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley, se considerará que no originan el derecho a deducir las operaciones llevadas a cabo en el desarrollo de actividades a las que resulte aplicable este régimen especial.*

*Dos. Los empresarios acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca tendrán derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado o satisfecho por las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que utilicen dichos bienes y servicios en la realización de actividades a las que resulte aplicable dicho régimen especial.*

*El derecho a percibir la compensación nacerá en el momento en que se realicen las operaciones a que se refiere el apartado siguiente».*

<sup>2204</sup> Consulta de la DGT de 21 de junio de 1986.

como destinatarios a consumidores finales, es decir, cuando las Entidades locales no actúen en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales<sup>2205</sup>. Los supuestos en que procede esta compensación son los siguientes:

- Entregas de productos naturales obtenidos en sus explotaciones efectuadas a otros empresarios o profesionales, tanto en el interior del territorio de aplicación del impuesto como con destino a otro Estado miembro, aunque existe una serie de excepciones que se contemplan en el art. 130.Tres.1<sup>2206</sup> de la Ley 37/1992.
- Entregas con destino a otro Estado miembro, exentas del impuesto, en aplicación de lo previsto en el art. 25 de la Ley, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y la adquisición intracomunitaria que efectúa esté sujeta a gravamen en el Estado de destino.
- Las prestaciones de servicios accesorios incluidos en el régimen especial, cuando sean realizadas por otros empresarios o profesionales, cualquiera que sea el territorio en que estén establecidos éstos últimos.

El obligado al reintegro de las compensaciones será, con carácter general, el adquirente de los bienes<sup>2207</sup>, y deberá realizarse en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos naturales o se presten los servicios, con independencia de cual sea el día fijado para el pago de la contraprestación de dichas operaciones. No obstante, podrá ser demorado el pago efectivo de las compensaciones por acuerdo entre los interesados. Esta es la solución que habrá de adoptarse en el marco de las Entidades locales, donde el gasto se debe realizar previa la tramitación de las fases de ejecución presupuestaria, y teniendo en cuenta que la regla general para el reconocimiento de las obligaciones es el “servicio hecho”, sólo se podría realizar el pago de la compensación en el momento del devengo, cuando se tramite un pago a justificar.

---

<sup>2205</sup> Consulta de la DGT de 23 de diciembre de 2003 (Nº 2415-03), respecto a la venta de reses de lidia a un Ayuntamiento.

<sup>2206</sup> Estos supuestos son las entregas efectuadas a otros empresarios acogidos también al régimen especial, y entregas a empresarios o profesionales que exclusivamente realicen en el territorio de aplicación del impuesto operaciones exentas que no les origine el derecho a deducir.

<sup>2207</sup> Ahora bien, el art. 131 de la Ley 37/1992 establece que dicha compensación corresponderá a la Hacienda pública por las entregas de bienes que sean objeto de exportación o de expedición o transporte a otro Estado miembro y por los servicios comprendidos en el régimen especial prestados a destinatarios establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto. Esta obligación se encuentra desarrollada en el art. 48 del Reglamento del impuesto.

Por otro lado, el adquirente de los bienes debe expedir un recibo, con los requisitos establecidos en el art. 14.1 del Reglamento de facturación. A estos efectos, hemos de tener en cuenta que la letra g) exige que el recibo sea firmado por el titular de la explotación, aunque la Dirección General de Tributos está aplicando un criterio flexible, admitiendo que la firma se haga por la persona designada por dicho sujeto pasivo como su representante a tal fin<sup>2208</sup>. El Ayuntamiento tendría derecho a percibir, con ocasión de la realización de las citadas operaciones, la compensación a tanto alzado.

En cuanto al importe de la compensación y de acuerdo con el art. 130.Cinco de la Ley 37/1992, se establecen una serie de porcentajes<sup>2209</sup> que serán el 9 o el 7,5 por ciento, en función del tipo de actividad. En cuanto a la base de cálculo sobre la que se determina, hay que tener en cuenta que sólo se tomarán en consideración el precio neto del producto natural o del servicio, sin incluir ningún gasto accesorio relacionado con la operación que se cargue separadamente al adquirente<sup>2210</sup>. Ahora bien, la Dirección General de Tributos ha considerado que las subvenciones sí deben computarse como mayor precio para determinar la compensación. Los gastos de transporte, si se repercuten dentro del precio de los productos, sí se incluirán<sup>2211</sup>.

---

<sup>2208</sup> Consultas de 24 de octubre de 1994, 10 de mayo de 1999 (Nº 0737-99) y 23 de noviembre de 2000 (Nº 2154-00). Ahora bien, sin dicha firma el recibo carece de validez como documento justificativo para efectuar la deducción de la compensación satisfecha –Consulta de la DGT de 15 de mayo de 1999-.

<sup>2209</sup> El porcentaje inicialmente previsto en la Ley 37/1992, fue del 4 por ciento. Respecto a las consecuencias de la variación del porcentaje en las cesiones de los productos naturales que formen parte de operaciones complejas, podemos tener en cuenta la Resolución de 7 de noviembre de 2000, de la Secretaría de Estado de Hacienda, sobre el porcentaje aplicable para calcular el importe de la compensación a tanto alzado del régimen especial de la agricultura en determinados supuestos, como consecuencia de la modificación de dicho porcentaje efectuada por el RDL 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte.

Por otro lado, el actual número Cinco del art. 130 ha resultado redactado por el artículo quinto de la Ley 4/2006, de 29 de marzo, de adaptación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje a las nuevas directrices comunitarias sobre ayudas de Estado al transporte marítimo y de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, cuya entrada en vigor se fijó a partir del 1 de enero de 2006. Es un nuevo ejemplo de cómo se aprovechan las leyes para modificar aspectos ajenos a su objeto de aplicación principal. En todo caso, de acuerdo con el art. 130.Cinco, los porcentajes que se establecen son:

*«1.º El 9 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.*

*2.º El 7,5 por 100, en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones».*

<sup>2210</sup> A estos efectos, el art. 130.Cinco de la Ley 37/1992 recoge que no se computarán los tributos indirectos que graven las citadas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios a las mismas cargados separadamente al adquirente, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, financieros u otros.

<sup>2211</sup> Consulta de la DGT de 26 de marzo de 1990.

En las operaciones realizadas sin contraprestación dineraria, los referidos porcentajes se aplicarán sobre el valor de mercado de los productos entregados o de los servicios prestados. De esta forma se sigue el mismo criterio que en el régimen general para las operaciones vinculadas.

El art. 133 de la Ley 37/1992 establece que las compensaciones indebidamente percibidas deberán ser reintegradas a la Hacienda pública por quien las hubiere recibido, sin perjuicio de las demás obligaciones y responsabilidades que les sean exigibles.

Por su parte, en el art. 129 de la actual Ley del IVA se regulan las obligaciones formales, entre las que se encuentran la de presentar declaraciones recapitulativas del comienzo, modificación y cese de sus actividades, solicitar el NIF, presentar información respecto a operaciones realizadas con terceras personas, llevar un libro registro y conservar las copias de los recibos que le han de entregar sus clientes.

## **B) GRUPO DE ENTIDADES.**

### **1.- Consideraciones generales.**

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la prevención del fraude fiscal, ha creado un nuevo régimen especial en el IVA, denominado del Grupo de Entidades. Para el establecimiento de dicho régimen se ha introducido un nuevo Capítulo IX al Título IX de la Ley; su entrada en vigor, en virtud de la Disposición Adicional Séptima, se pospuso al 1 de enero de 2008, y en todo caso, la aplicación de este régimen se establece con carácter voluntario. No se trata, sin embargo, de una medida directamente relacionada con la prevención del fraude fiscal, como la mayoría de las medidas que incorpora la Ley 36/2006. Por otro lado, el desarrollo reglamentario se ha producido por Real Decreto 1466/2007, de 2 de noviembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, así como el Real Decreto 2538/1994, de 29 de diciembre, por el que se dictan las disposiciones de desarrollo del Impuesto General Indirecto Canario.

La posibilidad de establecer un tratamiento unificado en el IVA para los Grupos de Entidades estaba previsto en la Sexta Directiva, y actualmente en el art. 11 de la Directiva 2006/112/CE, facultando a los Estados miembros para su implantación<sup>2212</sup>. Tal y como ha recogido la doctrina<sup>2213</sup>, el reconocimiento en

---

<sup>2212</sup> Cuyo párrafo 1º recoge que: «*Previa consulta al Comité consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido (denominado en lo sucesivo «Comité del IVA»), cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes*

nuestro país de un Grupo de Entidades constituía una auténtica necesidad, fundamentalmente porque cada vez son más las sociedades incorporadas a un grupo en virtud del amplísimo concepto del mismo que en la actualidad recoge el art. 42 del Código de Comercio. Así, el art. 163 *quinquies*.Uno de la Ley 37/1992 define este Grupo como el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes.

En la aplicación de este régimen a la Entidad local, el Ayuntamiento o la Diputación tendrían el carácter de entidad dominante, en cuanto se den los siguientes requisitos:

- a) Tener personalidad jurídica propia.
- b) Tener una participación, directa o indirecta, de al menos el 50 % del capital de otra u otras entidades, por lo que se ha flexibilizado el criterio respecto a otras legislaciones<sup>2214</sup>.
- c) Que la participación se mantenga durante todo el año natural.
- d) Que no sea dependiente de ninguna otra entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

Por el contrario, no podrán integrarse en el Grupo de Entidades los organismos autónomos, por ser una entidad sin capital social, ya que la necesidad de que cuente con capital social parece desprenderse del articulado de la Ley, en cuanto se contempla una referencia específica a la adquisición de participaciones de una entidad para integrarla en el Grupo. Además, no constituye un requisito necesario que la entidad que ostente la condición de dominante del Grupo sea empresario o profesional, a diferencia de los entes dependientes<sup>2215</sup>, que sí deben ostentar tal cualidad, por lo que no supone ningún obstáculo que el Ayuntamiento o la Diputación se erijan como entes dominantes, aunque no realicen actividades empresariales o profesionales.

---

*financiero, económico y de organización».*

<sup>2213</sup> GARCÍA NOVOA, C.: *op. cit.*

<sup>2214</sup> Ya que en el Impuesto sobre Sociedades la condición de entidad dominante se atribuye cuando se detente una participación directa o indirecta de, al menos, el 75 por ciento del capital social.

<sup>2215</sup> Consulta de la DGT de 10 de diciembre de 2007 (Nº V2651-07).

## **2.- Modalidades de tributación.**

Dentro de este régimen, además podemos distinguir dos modalidades, el denominado básico o el de agregación o consolidación<sup>2216</sup>.

### **a) Modalidad básica.**

El nuevo régimen fiscal<sup>2217</sup>, en su modalidad básica, pretende simplemente que las entidades de un mismo Grupo puedan ingresar o solicitar la compensación o devolución del saldo agregado, resultante de sumar los saldos de cada una de las declaraciones de las entidades incluidas en el Grupo; evitando así que unas entidades deban ingresar lo que a otras les sale a compensar o se les ha de devolver.

Nota distintiva de este régimen especial es su voluntariedad, por lo que, de optar por este régimen de tributación, la obligación de ingreso o solicitud de compensación o devolución, exclusivamente corresponde a la entidad dominante, a través de las declaraciones-liquidaciones agregadas. Ahora bien, en todo caso, las entidades que forman parte del Grupo deben seguir cumpliendo con sus obligaciones individuales respecto del impuesto. Además, en esta modalidad no se producen efectos especiales sobre las respectivas bases imponibles, ni sobre la cantidad a ingresar, en tanto el importe de sus cuotas deducibles para cada uno de los empresarios o profesionales integrados en el Grupo de Entidades, será el que resulte de la aplicación de las reglas generales del IVA.

### **b) Modalidad ampliada o agregada.**

El nuevo régimen también permite optar por una modalidad que podemos denominar “ampliada” o “de consolidación”, que consiste, además de lo visto anteriormente, en constituir un sector diferenciado para las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas entre las entidades del Grupo y realizadas en el territorio de aplicación del impuesto. El objetivo último de todas estas previsiones legislativas es evitar cualquier tipo de distorsión derivada exclusivamente de la existencia de operaciones intragrupo, creando un espacio específico para las operaciones internas. A estos efectos, podrá optarse por la aplicación de la prorrata especial del art. 103.Dos.1 de la Ley 37/1992, salvo cuando la misma sea obligatoria en los supuestos del art. 103.Dos.2 de la mencionada Ley.

Si para cualquier empresa es fundamental la llevanza de un sistema de contabilidad analítico que le permita llevar el control de los costes de las

---

<sup>2216</sup> Como ha sido definido por GARCÍA NOVOA, C.: *op. cit.*

<sup>2217</sup> Seguimos en este punto a RODRÍGUEZ VEGAZO, A. J.: *op. cit.*



actividades que realizan, en esta modalidad ampliada del Grupo de Entidades, esta función tiene carácter imprescindible, ya que el incumplimiento de esta obligación supone la pérdida del derecho a aplicar el régimen especial, de acuerdo con el art. 163.septies de la Ley 37/1992. Esta obligación dimana del art. 163 nonies que establece como una de las obligaciones de la entidad dominante la de disponer de un sistema de información analítica. La importancia de llevar el mismo deriva de que, en estas operaciones internas del Grupo, la base imponible se cuantifica en función del coste de los bienes y servicios utilizados para llevarlas a cabo, siempre que al adquirirlos se hayan soportado las correspondientes cuotas en concepto de IVA. Ahora bien, para poder aplicar esta opción se exige controlar perfectamente los costes de las operaciones *intra* Grupo, por lo que se va a requerir la exigencia de un sistema de información analítica. La Ley 37/1992, tras la modificación operada, sólo establece rasgos generales, como la necesidad de utilizar criterios razonables de imputación, la obligatoriedad de que se refleje la utilización de los bienes y servicios hasta su aplicación final fuera del Grupo, la preceptiva inclusión de una memoria sobre los criterios utilizados (que deben ser homogéneos para todas las entidades del Grupo), y la obligación de conservación del sistema de información analítica durante el plazo de prescripción del impuesto. En el art. 61.quinquies del Reglamento del IVA<sup>2218</sup> se ha desarrollado el contenido de este sistema de información, que hemos visto en el epígrafe dedicado a la incidencia de los costes en el ámbito de las Entidades locales.

Hemos de destacar que en los criterios utilizados para la imputación del coste de dichos bienes y servicios a la base imponible de las operaciones *intragrupo* y al sector diferenciado constituido por dichas operaciones, se atenderá a la utilización real de los citados bienes y servicios, o al valor de mercado cuando la utilización real no se pueda concretar. Cuando se aplique esta modalidad, no se tendrán en cuenta las disposiciones para las operaciones vinculadas recogidas en la actual Ley del IVA.

En todo caso, la finalidad de esta modalidad dentro de este régimen especial, radica en que, cuando se soporten cuotas de IVA por la adquisición de bienes o servicios, que se destinan a realizar operaciones con otras entidades del Grupo, éstas cuotas se trasladen para que sean deducidas por la entidad del Grupo que en último término adquiere las mismas, de forma parecida a lo que ocurre dentro de una misma empresa con el autoconsumo interno<sup>2219</sup>. Ahora bien, para las empresas existe una ventaja, desde el momento en que se pueden deducir íntegramente las cuotas soportadas, con independencia de su propia prorrata. En todo caso, se tiene que tratar de operaciones que generen el derecho a deducir, es decir, sujetas y no exentas,

---

<sup>2218</sup> Tras la modificación operada por el R.D. 1466/2007, de 2 de noviembre.

<sup>2219</sup> Aunque con una diferencia, ya que en el autoconsumo interno la base imponible es el coste, pero no solo el que haya dado lugar a cuotas de IVA.

lo que estará en función del destino previsible de los bienes y servicios, sin perjuicio de que, si es necesario, se rectifique posteriormente. Las deducciones se practicarán de forma individual, por cada una de las entidades del Grupo, debiendo aplicar entonces las reglas generales de la base imponible para valorar las operaciones a efectos de calcular la prorrata de deducción, en aquellos casos en que su determinación resulte procedente.

Respecto a estas entidades se establece un régimen especial para la renuncia a las exenciones, que se estudia en el epígrafe dedicado al mismo. Y en todo caso, además, hemos de tener en cuenta que las operaciones intragrupo deberán documentarse mediante factura, con los requisitos establecidos en el art. 6 del Reglamento de facturación, debiéndose hacer constar como base imponible, tanto la valoración de los costes y servicios como la que resultaría de aplicación de acuerdo con los arts. 78 y 79 de la Ley 37/1992. Ahora bien, dado que la base imponible viene determinada por el coste de los bienes y servicios, será el importe que se tenga en cuenta para el cálculo de la prorrata y la determinación del volumen de operaciones.

Por último, este régimen no podrá coexistir con el régimen simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

### **c) Opción y renuncia al régimen especial.**

#### **1. Opción.**

En cuanto a la aplicación de este régimen especial, se requiere que se decida mediante acuerdo individual de todas las entidades del Grupo, lo cual se realizará por acuerdo adoptado en los respectivos Consejos de Administración. Adoptados los acuerdos, la entidad dominante ha de ejercitar la opción por el régimen especial en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba aplicarse, comunicando a la Administración tributaria tanto la opción como el cumplimiento de los requisitos exigidos y la adopción de los acuerdos correspondientes. La opción tiene una validez mínima de 3 años, siempre que se mantenga el cumplimiento de los requisitos exigidos, y se entenderá prorrogada salvo renuncia, que ha de efectuarse del mismo modo que la opción y ser comunicada también por la dominante a la Administración tributaria. El desarrollo de estas obligaciones censales se recoge en el art. 61.bis del Reglamento del IVA, así como de las modificaciones que se produzcan. En este caso, si las entidades que formen parte del Grupo deciden tributar por la modalidad “agregada” deberán comunicarlo, teniendo la opción una validez, en este caso, de un año, entendiéndose, igual que en lo establecido anteriormente, automáticamente prorrogada si no se renuncia a la misma.

## **2. Renuncia.**

La renuncia tiene, como la opción, una validez mínima de 3 años y debe realizarse, tanto si se trata de la renuncia total de entidades del Grupo, como si se trata solo de la de alguna de las dependientes, en el mes de diciembre del año anterior a aquel en que debe surtir efectos.

Si la renuncia es solo de la aplicación de la modalidad agregada, deberá comunicarse y tendrá una validez mínima de un año (art. 61.bis del Reglamento del IVA).

### **d) Incorporación y baja de entidades.**

Una vez que se esté aplicando a un Grupo el régimen especial del Grupo de Entidades, es posible que se vayan incorporando al mismo nuevas entidades, debido a la creación de sociedades mercantiles por el ente local, o también puede ocurrir que alguna de la entidades que formaran parte del Grupo se disuelvan y liquiden.

Respecto a las entidades sobre las que se adquiriera una participación directa o indirecta mayoritaria, se integrarán en el Grupo de Entidades con efectos desde el año natural siguiente al de la adquisición de la participación. En cuanto a las entidades de nueva creación con participación directa o indirecta mayoritaria, la integración se producirá desde el momento de su constitución, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del Grupo.

### **e) Contenido del régimen especial.**

Cada una de las entidades del Grupo actuará, en sus operaciones con entidades que no formen parte del mismo, de acuerdo con las reglas generales del impuesto, sin que el régimen del Grupo de entidades produzca efecto alguno. Por otro lado, el importe de las cuotas deducibles para cada una de ellas será el que resulte de la aplicación de las reglas generales del impuesto. Determinado el importe de las cuotas deducibles para cada entidad, será cada una de ellas la que individualmente ejercite el derecho a la deducción en su declaración individual. De esta forma, en la declaración individual de dominante y dominadas se conforma un saldo positivo o negativo, pero sin que haya de realizarse pago o solicitud de compensación o devolución. Desde el punto de vista contable, cada vez que el saldo positivo o negativo de una entidad se integra en la declaración-liquidación agregada, surgirá respectivamente un pasivo o un crédito con la dominante por dicho importe, que será la que efectúe el ingreso, acredite la compensación o solicite la devolución a la Hacienda pública. Si posteriormente tales pasivos o créditos no hubieran de satisfacerse o no fueran a realizarse, deberían saldarse con abono o cargo, en su caso, a través de las cuentas de ajustes en la imposición indirecta.

En cuanto a las obligaciones que corresponden a la Entidad local, además de las relativas a suministro de información antes de la aplicación de este régimen especial y durante el mes de diciembre de cada año; tiene que presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas agregadas del Grupo de Entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda. El modo de presentación de las correspondientes autoliquidaciones se estudia en el epígrafe dedicado a las obligaciones formales del impuesto<sup>2220</sup>. Esto se realizará una vez presentadas las declaraciones periódicas individuales de cada una de las entidades que lo formen, que coincidirá con el mes natural, con independencia de su volumen de operaciones.

En caso de que deje de aplicarse el régimen especial del Grupo de Entidades y queden cantidades pendientes de compensación para las entidades integradas en el Grupo, estas cantidades se imputarán a dichas entidades en proporción al volumen de operaciones del último año natural en que el régimen especial hubiera sido de aplicación, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 121 de la Ley del IVA.

### **C) RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS AGENCIAS DE VIAJES.**

La aplicación de este régimen especial deriva de que, por aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios a las operaciones realizadas por las agencias de viajes, daría lugar a que, cuando estas organizan viajes que transcurren por distintos Estados de la Comunidad, tuviera que considerarse que están realizando operaciones sujeta al IVA en cada uno de ellos. La aplicación de este régimen tiene carácter obligatorio.

El ámbito subjetivo de aplicación, según se recoge en el art. 141.Uno de la 37/1992, son las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas<sup>2221</sup> ha ampliado el ámbito subjetivo al posibilitar la aplicación a operadores que actúen en condiciones equivalentes. Ahora bien, difícilmente estas operaciones se realizarán por las Entidades locales, salvo que se trate de sociedades mercantiles que tengan comprendidas la realización de estas actividades dentro de su objeto social. Sin embargo, dado que pueden ser destinatarias de estas operaciones,

---

<sup>2220</sup> En cuanto a los modelos que hay que presentar, se regulan por la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de Comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el IVA.

<sup>2221</sup> En St. de 22 de octubre de 1998, Asuntos C-308/96 y C-94/97 y St. de 13 de octubre de 2005, Asunto C-200/04, *Finanzamt Heidelberg e ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH*.

procederemos a estudiar brevemente este régimen especial.

Para que se pueda aplicar este régimen, el sujeto pasivo tiene que actuar en nombre propio, que en todo caso resultará de los pactos existentes entre la agencia y el viajero. Ahora bien, dado que dentro del concepto de viajes se pueden incluir tanto los servicios de hospedaje como los de transporte prestados conjuntamente o por separado, y en su caso, junto con otros de carácter accesorio o complementario de los mismos; nos podríamos plantear la aplicación de este régimen a las operaciones de alojamiento rural que se llevan a cabo por organismos autónomos de Entidades locales, aunque a estos efectos, se considera solamente de aplicación este régimen cuando se preste con medios ajenos, ya que el art. 141 de la Ley 37/1992 exige que se utilicen en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales.

De acuerdo con el art. 144 de la Ley 37/1992, las operaciones efectuadas por las agencias tendrán la consideración de prestación de servicios únicos. Además, se considerará realizada la prestación donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación.

La base imponible se determina en función del margen bruto de la agencia de viajes<sup>2222</sup> y el tipo impositivo aplicable será el general.

En cuanto a la repercusión del impuesto, el art. 142 de la Ley 37/1992 recoge que el sujeto pasivo no está obligado a consignar en la factura la cuota de IVA correspondiente, debiendo entenderse, en su caso, comprendida en el precio de la operación. Ahora bien, respecto a las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en su totalidad en el territorio de aplicación del impuesto para un empresario o profesional, a solicitud del interesado, se puede hacer constar en la factura y bajo la denominación "cuotas de IVA incluidas en el precio", una cuota del 6 por ciento del precio total de la operación, que tendrán la consideración de cuotas soportadas por repercusión directa para el empresario o profesional destinatario de la operación.

Un aspecto que podemos destacar es que en el Reglamento de facturación se establece, en su Disposición Adicional Cuarta, una norma especial de aplicación cuando las agencias de viajes actúen como mediadores en nombre y por cuenta ajena, el destinatario sea una persona jurídica que no tenga la condición de empresario o profesional y que se trate de transporte de viajes y de sus equipajes por vía aérea. La especialidad radica en que el obligado a expedir la factura va a ser la agencia de viajes, y no el empresario o profesional

---

<sup>2222</sup> Lo cual, de acuerdo con el art. 146 de la Ley 37/1992 podrá hacerse operación por operación o en forma global para cada periodo impositivo, aunque no vamos a proceder al estudio de este último supuesto.

que presta el servicio a que se refiere la mediación.

Ahora bien, se ha planteado que en las facturas expedidas para las Administraciones públicas no se haga constar de forma separada el impuesto. A este respecto, hemos de tener en cuenta que el número 2 de de la Disposición Adicional Cuarta recoge que las facturas deben contener los datos o requisitos a que se refiere el art. 6 del Reglamento de facturación; por otro lado, el número 5 dispone que estas facturas deberán recoger las previsiones contenidas en el Reglamento de facturación. Ahora bien, teniendo en cuenta las disposiciones que se aplican a este régimen especial, cuando las Entidades locales no actúen como empresarios o profesionales, no pueden exigir que se les emita una factura con expresión del IVA de forma separada.

#### **D) RÉGIMEN ESPECIAL DEL RECARGO DE EQUIVALENCIA.**

Este régimen no se aplicará a las Entidades Locales, puesto que no se dan los requisitos subjetivos que requiere el art. 148 de la Ley 37/1992<sup>2223</sup>. Ahora bien, de acuerdo con el art. 154 de la Ley 37/1992, la exacción del impuesto exigible a los comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial, se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores. Por tanto, cuando las Entidades locales realicen actividades empresariales o profesionales y los destinatarios sean empresarios minoristas, tendrán que consignar el recargo de equivalencia en su factura<sup>2224</sup>. En este sentido, el art. 156 de la actual Ley del IVA dispone que dicho recargo se exige a las entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciales minoristas que no sean sociedades mercantiles. En todo caso, este recargo no se aplicará respecto a las entregas que se efectúen y a las que se aplique el régimen especial de la ganadería, agricultura y pesca, ni a los bienes que hayan sido utilizados por el sujeto pasivo transmitente o por terceros con anterioridad a su transmisión<sup>2225</sup>.

En los supuestos en que resulte procedente la aplicación de este régimen especial, la Entidad local actuaría como sujeto pasivo de la operación, en cuanto el art. 158 de la Ley recoge que están obligados al pago del recargo de equivalencia los sujetos pasivos del impuesto que efectúen las entregas

---

<sup>2223</sup> El cual establece, en su número Uno que «*el régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen su actividad en los sectores económicos y cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente*».

<sup>2224</sup> La Consulta de la DGT de 17 de febrero de 1997 (Nº 0291-97) indica que en las ventas efectuadas por un Ayuntamiento de planos callejeros tendrán que aplicar el recargo de equivalencia a las librerías, en cuanto sean comerciantes minoristas.

<sup>2225</sup> En la Consulta de la DGT de 15 de marzo de 2005 (Nº V0400-05) se recoge esta prescripción del art. 59.8 del Reglamento para determinar la no aplicación del régimen de recargo de equivalencia a la actividad de venta de bienes usados.

sometidas al mismo. A estos efectos, las personas o entidades que no sean sociedades mercantiles y realicen habitualmente operaciones de ventas al por menor, estarán obligadas a acreditar ante sus proveedores o, en su caso, ante la Aduana, el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen.

La base imponible será la misma que la determinada para aplicar el IVA; en cuanto al tipo de recargo, estará en función del tipo de IVA aplicable, siendo, con carácter general, el 4 por ciento, aunque a las operaciones que tributen al tipo del 7 por ciento se aplicará el 1 por ciento, y cuando el tipo impositivo sea del 4 por ciento, se aplicará el 0,5 por ciento.

La liquidación e ingreso del recargo de equivalencia se efectuará conjuntamente con el IVA, y ajustándose a las mismas normas establecidas para la exacción de dicho impuesto.

En relación con la repercusión por el impuesto efectuado por el comerciante minorista, el art. 154.Tres de la Ley 37/1992 recoge que se deberá repercutir el IVA sobre la base imponible correspondiente a las ventas y a las demás operaciones gravadas por dicho tributo que realicen, sin que puedan incrementar dicho porcentaje en el importe del recargo de equivalencia. Ahora bien, para dicho comerciante no existe obligación de liquidación ni de ingreso del impuesto a la Hacienda pública. Sin embargo, esto no resultará de aplicación a las entregas de bienes inmuebles por las que el sujeto pasivo haya renunciado a la exención del impuesto, en cuyo caso el transmitente habrá de repercutir, liquidar e ingresar las cuotas del impuesto devengadas.

### **III. RÉGIMENES ESPECIALES APLICABLES A LAS ENTIDADES LOCALES EN TANTO QUE DESTINATARIAS DE LAS OPERACIONES GRAVADAS.**

#### **A) RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS BIENES USADOS, OBRAS DE ARTE, ANTIGÜEDADES Y BIENES DE COLECCIÓN.**

##### ***1.- Introducción.***

La aplicación del régimen general del IVA supone que este tributo se soporte finalmente por el consumidor final. Ahora bien, cuando estos bienes se transmiten a empresarios o profesionales, se reintroducen en la cadena de producción o distribución empresarial de bienes o servicios, y de no establecerse ninguna especialidad, en estas circunstancias se producirían efectos de acumulación contrarios al principio de neutralidad tributaria, siendo esta la razón que justifica la existencia de este régimen especial. Otro supuesto

que justifica la aplicación de este régimen especial lo encontramos como complemento a un beneficio fiscal, cuando se aplican los tipos reducidos del art. 91 de la Ley 37/1992. Este régimen especial tiene como característica fundamental que la liquidación del tributo no se hace sobre la base del precio obtenido por las operaciones, sino sobre el margen comercial obtenido en las mismas.

La normativa reguladora del régimen especial de los bienes usados está constituida, a nivel comunitario, por el art. 313 de la Directiva 2006/112/CE, y a nivel nacional, por los arts. 135 a 139 de la Ley, así como por los arts. 50 y 51 del Reglamento.

## **2.- *Ámbito de aplicación.***

La aplicación de este régimen a las Entidades locales únicamente se producirá cuando sean destinatarios de las operaciones que se encuentran dentro de su ámbito objetivo, ya que no pueden actuar como sujetos pasivos, en cuanto el art. 135.Uno de la Ley 37/1992 exige que se trate de sujetos pasivos revendedores, requiriéndose que se produzca con habitualidad la realización de este tipo de operaciones, y que los bienes hayan sido adquiridos con la intención de proceder a su reventa, actividades que, en estas circunstancias, difícilmente van a ser realizadas por los entes locales<sup>2226</sup>.

En cuanto a la delimitación objetiva, este supuesto resultará de aplicación a los bienes que se describen en el art. 136.Uno de la Ley 37/1992. Entre los supuestos que se excluyen, podemos destacar la entrega de papel usado<sup>2227</sup> o las piezas obtenidas a partir del desguace o desmontaje de otros bienes<sup>2228</sup>, aunque si se adquiere una pieza usada y se revende en el mismo estado en que se adquirió, podría aplicarse el referido régimen especial a la reventa. Tampoco se aplicaría a los bienes utilizados por parte del empresario o profesional transmitente. Además, hay que tener en cuenta que la renovación de los bienes adquiridos por empresarios dedicados a la compraventa, impide la aplicación del régimen especial para su posterior entrega, ya que si el coste de las operaciones de renovación que se producen supera el valor del margen obtenido en la operación, la citada entrega quedará excluida de este régimen especial<sup>2229</sup>. En cuanto a los objetos de arte, hay que estar al contenido del

---

<sup>2226</sup> Tampoco se darían estos requisitos cuando la venta se produce por el concesionario de un servicio público –Consulta de la DGT de 8 de mayo de 2006 (Nº V0871-06)-.

<sup>2227</sup> Resolución de 23 de enero de 1986.

<sup>2228</sup> Consulta de 21 de octubre de 1998 (Nº 1669-98).

<sup>2229</sup> El TJCE en su St. de 1 de abril de 2004 C-320/02 *Förvaltnings AB Stenholmen y Riksskatteverket*, ha admitido la aplicación de este régimen, considerando que los animales vivos pueden considerarse objetos de ocasión. Ahora bien, el contenido de este pronunciamiento puede resultar discutible, en cuanto el régimen especial está diseñado para la aplicación por empresarios o profesionales que no transforman los bienes adquiridos, lo cual no resulta de aplicación a la actividad de doma de caballos.



precepto, que es una lista cerrada. Y respecto a las antigüedades, se aplica a los objetos que tengan más de cien años de antigüedad y no sean objeto de arte o de colección<sup>2230</sup>.

La determinación de la base imponible, como indicamos anteriormente, se calcula por el margen de beneficio que consigue el empresario o profesional revendedor de los bienes; se establece para ello la definición del precio de venta y del precio de compra en el art. 137.Uno de la Ley del IVA<sup>2231</sup>. Ahora bien, en caso de que el precio de venta fuera inferior al de compra, la base imponible sería cero, por lo que la cuota del mismo correspondiente a dicha operación será igual a cero.

Por otro lado, la repercusión se regula en el art. 138 de la Ley 37/1992, donde se recoge que no se consignará la cuota de IVA por separado, lo que supone una excepción a la obligación general de consignar en la factura de forma separada la cuota del impuesto. Asimismo, no serán deducibles las cuotas soportadas. En todo caso, se deberá expedir un documento que justifique cada una de las adquisiciones efectuadas a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales. Dicho documento de compra deberá ser firmado por el transmitente, y contendrá los datos y requisitos a que se refiere el art. 6.1 del Reglamento de facturación, debiéndose indicar en la factura la mención de que la operación se ha realizado en aplicación del régimen especial.

---

<sup>2230</sup> Tal y como se recoge en la Parte C del Anexo IX de la Directiva 2006/112/CE.

<sup>2231</sup> «El precio de venta estará constituido por el importe total de la contraprestación de la transmisión, determinada de conformidad con lo establecido en los artículos 78 y 79 de esta Ley, más la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grave la operación.

El precio de compra estará constituido por el importe total de la contraprestación correspondiente a la adquisición del bien transmitido, determinada de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 78, 79 y 82 de esta Ley, más el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, haya gravado la operación».

Además de la determinación individual, cabe la determinación global, aunque no procederemos a su estudio.

# **CONCLUSIONES**



**PRIMERA.-** A través del presente trabajo hemos realizado un estudio de la aplicación del IVA a las distintas actividades que realizan los entes locales, y de acuerdo con las diversas personificaciones que se incluyen en los mismos. Las Entidades locales realizan una serie de actividades en el ejercicio de sus competencias, actividades que dependiendo de que sean calificadas como empresariales o no, determinará que los entes locales actúen como sujetos pasivos a efectos del IVA y por tanto, se les aplique el impuesto. Además, las Entidades locales están obligadas a soportar las cuotas del IVA que les repercutan los proveedores de bienes o servicios, con independencia del tipo de actividad que realicen, sin perjuicio de la posibilidad de que se les apliquen las exenciones establecidas legalmente, adoptando por tanto la posición de sujeto repercutido.

El punto de partida de la aplicación del IVA a los distintos sujetos pasivos en general, y a las Entidades locales en particular, lo encontramos en la normativa comunitaria, régimen recogido actualmente en la Directiva 2006/112/CE, que ha venido a sustituir a la Sexta Directiva. En este ámbito, nos encontramos ante un tributo armonizado, que al objeto de garantizar los principios de generalidad, neutralidad y libertad de concurrencia, obliga a aplicar igual tratamiento fiscal a los entes públicos que a las entidades privadas o a los particulares cuando realicen actividades empresariales. A estos efectos, se ha producido una evolución legal a través de las distintas Directivas, desde un primer momento en que se suprimieron los impuestos acumulativos en cascada, hasta el establecimiento de un impuesto destinado a gravar el valor añadido en cada fase del proceso de fabricación o distribución, hasta ser soportado definitivamente por el consumidor final. Estas Directivas comunitarias sobre IVA están llenas de facultades que se conceden a los Estados miembros, y de aspectos que no están suficientemente regulados y que dichos Estados deben completar; lo cual no siempre realizan de acuerdo con las Directivas comunitarias. Por otro lado, estamos lejos de alcanzar la última fase de la armonización fiscal que suponía la tributación en origen; ya que para ello es preciso la adopción de un IVA mucho más simplificado, uniforme y moderno. Por tanto, el gravamen en destino se está convirtiendo en el régimen definitivo, debido a la falta decidida de voluntad de los Estados miembros dirigida a la previa armonización de tipos impositivos y modernización de la gestión tributaria de la imposición indirecta.

**SEGUNDA.-** Las notas características de este impuesto y que sirven como

pilares de la regulación del mismo vienen marcadas por la neutralidad, entendida en su doble aspecto de neutralidad interior y exterior, y que justifica la existencia de conceptos autónomos de Derecho Comunitario que deben ser tenidos en cuenta para la correcta aplicación del impuesto (como son el concepto de entrega de bienes o la aplicación de exenciones, entre otros). Este principio se completa con el de generalidad, puesto que se aplica a todos los bienes y servicios, siendo la única excepción los regímenes especiales. Según nuestra normativa interior este impuesto se caracteriza por ser un impuesto indirecto, real, objetivo, de devengo instantáneo, de cuota variable y proporcional, que grava el valor final de los bienes y servicios y recae definitivamente sobre el consumidor final; y de carácter estatal, aunque su recaudación se encuentra parcialmente cedida a las Comunidades Autónomas y a las Entidades locales. Respecto a Navarra y País Vasco, se admite el establecimiento de una serie de especialidades.

**TERCERA.-** En la determinación del ámbito de aplicación del impuesto, la normativa comunitaria prevé, por un lado, un tratamiento general para las operaciones que se realizan en el interior de los Estados miembros y, por otro lado, un tratamiento diferenciado para las operaciones que se realicen entre Estados miembros y para las que se efectúan entre Estados miembros y terceros países; aunque en todo caso hay que precisar que el IVA no se aplica a todo el territorio de la Unión Europea, puesto que se excluyen determinadas partes en las que no se va a aplicar esta figura impositiva armonizada. En nuestro país, estas disposiciones afectan especialmente a Canarias, Ceuta y Melilla, en cuyos territorios se aplica el Impuesto General Indirecto Canario, en el primer caso, y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, en el segundo.

Por otro lado, no toda entrega de bienes o prestación de servicios se va a considerar sujeta al impuesto, sino que tienen que darse una serie de requisitos; con carácter general debemos destacar, que tiene que existir un sujeto individualizado que efectúe la prestación, y a su vez un destinatario determinado, lo que en la práctica va a suponer, por inexistencia de este requisito, que muchas de las operaciones realizadas por los entes públicos no estén sujetas al impuesto. También tiene que existir un *input* empresarial o un acto de consumo, la operación tiene que tener una base contractual y una contraprestación para la misma.

Es importante destacar que en nuestro sistema tributario existen otros tributos, algunos de los cuales son incompatibles con el IVA, como ocurre con la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, por lo que es necesario dilucidar si la Entidad local actúa como sujeto pasivo a efectos de IVA, para determinar el impuesto indirecto que se aplicará. En todo caso, las Administraciones públicas gozan de una exención subjetiva respecto al ITPyAJD; aunque esta exención no resulta aplicable a las sociedades mercantiles locales, puesto que las mismas no gozan de la naturaleza de

Administración pública. Respecto a la compatibilidad del IVA con otros tributos, debemos tener en cuenta que la normativa comunitaria prohíbe la existencia de otros impuestos sobre el consumo que entorpezcan el buen funcionamiento del IVA, aunque este concepto ha quedado indeterminado; ahora bien, esta prohibición no es óbice para que nuestro legislador haya regulado una serie de impuestos especiales. En relación con los tributos locales, el IVA guarda una estrecha relación con el IAE, puesto que se presume la realización de actividades empresariales o profesionales en concepto de IVA cuando sea obligatorio tributar por IAE; más problemática resulta la compatibilidad con el ICIO, existiendo distintas posiciones doctrinales y jurisprudenciales, aunque nos inclinamos por considerar su compatibilidad, en base a su distinto hecho imponible y sujetos pasivos de ambos, y ello con independencia del distinto régimen jurídico que se aplica a los tipos impositivos de los mismos y al devengo de las respectivas operaciones. El IVA, además, no será tenido en cuenta para la cuantificación de la tasa por licencia de obras, y no existe una incompatibilidad con la tasa del 1,5 por ciento.

**CUARTA.-** En la determinación del hecho imponible, y en el ámbito de las Entidades locales, existe una doctrina consolidada de la Dirección General de Tributos en relación a la sujeción de los entes locales al IVA, que defiende que los arts. 4 y 5 de la vigente Ley del IVA son de aplicación general y, por tanto, también a los entes públicos que, consecuentemente, tendrán la condición 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 mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad, así como cuando realicen arrendamientos de bienes o cesiones de derechos, con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Con carácter general, van a quedar sujetas al impuesto las entregas de bienes, y las prestaciones de servicios (concepto que además tiene carácter residual), realizadas por las Entidades locales con carácter oneroso en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, como contraposición a aquellas que se realizan en el ejercicio de una función pública, y en las que, por tanto, el ente local actuará como un consumidor final.

**QUINTA.-** El hecho imponible de las entregas de bienes es un concepto de Derecho Comunitario, debiéndose interpretar que la entrega se produce en el momento de la puesta a disposición del bien con las facultades atribuidas a un propietario. Las entregas de bienes se definen en el art. 8 de la Ley 37/1992 y las prestaciones de servicios se describen en el art. 11 de la mencionada Ley, teniendo en cuenta que la realización de las mismas pueden presentar una serie de especialidades respecto a las Entidades locales, ya que algunas de estas actividades potestativamente se pueden realizar por las mismas, mientras que en otras ocasiones entroncan con los servicios obligatorios

recogidos en la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local. En este aspecto, la consideración de empresario o profesional que se recoge en el art. 5 de la Ley 37/1992 se aplica a los entes locales, puesto que se van a reputar como tales cuando ordenen medios materiales o humanos, por cuenta propia, con la finalidad de intervenir en el mercado; también cuando realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal, con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo; entendiéndose esta explotación de forma amplia, y en particular se consideran como sujetos pasivos, por expresa prevención legal, los arrendadores de bienes. Estas presunciones se completan con la determinación de la condición de empresario o profesional cuando realicen urbanizaciones de terrenos; otra circunstancia especial será la condición de empresario de las sociedades mercantiles locales, aunque esta presunción se verá matizada por la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos, que determina que cuando se den una serie de condiciones, no se considerará que realizan actividades empresariales si el destinatario es la Entidad local de la que dependen.

Los requisitos establecidos para que se produzca la sujeción al IVA, son la realización con carácter independiente, oneroso, con independencia de la finalidad o resultados y al margen del carácter habitual u ocasional. El requisito de la realización de una actividad con carácter independiente, estará en función de las condiciones laborales, retributivas y la responsabilidad del empresario que liga a las partes entre las que se establece la relación jurídica; siendo el argumento necesario para determinar, por un lado, que las actividades prestadas por los recaudadores que se contratan son actividades sujetas, pero por otro lado, para declarar, en determinados supuestos, no sujetas, las actividades prestadas a las Entidades locales por organismos autónomos, sociedades mercantiles y entidades públicas empresariales.

Otro requisito establecido es el carácter oneroso de la operación, que entronca con la necesidad de un valor añadido para que se produzca la tributación, por lo que en principio, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título gratuito no se consideran sujetas al impuesto, si bien cuando la financiación provenga de subvenciones vinculadas al precio, si se dan el resto de los requisitos, podemos estar ante actividades empresariales o profesionales, lo que determinará que se otorgue la condición de empresarios a los organismos autónomos y a los consorcios. En todo caso sí están sujetos determinados autoconsumos. Por otro lado, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas exige, para su consideración como operación sujeta al impuesto, la existencia de una relación jurídica entre quien efectúa la prestación y su destinatario, 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. Además, tiene que reportar un beneficio directo para el acreedor de la operación, por lo que cuando no se genera una utilidad para un ente

público que realiza la operación, la contraprestación no está sujeta al IVA.

La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad, en virtud del art. 4.Tres de la Ley 37/1992, previsión establecida por el legislador al objeto de que no quede fuera del ámbito de aplicación del impuesto ninguna operación que deba ser gravada. Ahora bien, en la interpretación de este requisito, hemos de destacar que se aplicará una vez que la operación se considere que queda sujeta al IVA. Por tanto, cuando una operación se realice por un ente público en el ejercicio de sus funciones públicas, sí es importante la finalidad, porque, si se dan el resto de los requisitos establecidos en el art. 7.8 de la Ley del impuesto, la operación no queda sujeta al mismo.

Otro requisito que se establece es que la sujeción se produce con independencia del carácter habitual u ocasional de la operación. Por tanto, no será requisito suficiente para determinar que no se encuentra sujeta al impuesto una actividad realizada por una Entidad local, el hecho de que la operación se realice ocasionalmente, sino que habrá de tenerse en cuenta si, con la realización de la misma se produce una intervención en el mercado.

**SEXTA.-** Una vez determinado que estamos ante un hecho imponible a efectos del IVA, hemos de tener en cuenta que se pueden producir varias operaciones, de las que se puede derivar la existencia de una operación principal y varias accesorias; éstas últimas seguirán el régimen de tributación de la principal. El concepto de lo accesorio es un concepto jurídico indeterminado, que ha de apreciarse caso por caso, en función de las circunstancias que concurran y de los efectos a los que se esté realizando la valoración.

A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, ha puesto de manifiesto que procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate. Con carácter general, cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Por tanto, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única. Esta doctrina es fundamental, desde el momento en que cuando estemos ante una prestación de servicios exenta a efectos de IVA prestada por las Entidades locales, lo estarán también las accesorias que se presten.

**SÉPTIMA.-** Un elemento fundamental para determinar la sujeción al IVA es que se realice en el ámbito de aplicación del impuesto; las normas sobre



localización del hecho imponible resultan asimismo de aplicación a las Entidades locales, y aunque si bien la mayoría de sus entregas de bienes y prestaciones de servicios se realizan en el ámbito territorial en el que ejercen sus competencias, cada vez más se están adquiriendo bienes o servicios fuera del territorio de aplicación del impuesto, mientras que a su vez, se están realizando por los entes locales operaciones fuera de dicho territorio. Podemos afirmar que en gran medida se ha producido la transposición de nuestro Derecho interno a la normativa comunitaria y a la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

El lugar de realización de las entregas de bienes muebles, en el supuesto de que se lleve a cabo la adquisición de bienes corporales por las Entidades locales, por aplicación de la regla general, será en el territorio de aplicación del impuesto si se ponen a disposición en el mismo, siendo sujeto pasivo el que entregue el bien; si además el ente local actúa como consumidor final, no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo. En las operaciones relacionadas con bienes inmuebles, la operación se entenderá realizada donde el bien se encuentre, lo que se aplica a las obras realizadas por empresarios no españoles en inmuebles municipales.

En relación a las prestaciones de servicios, también se establece una regla general, siendo la sede del prestador, además de una serie de normas especiales. Y entre estas destaca la prestación de servicios relacionados con ferias que se organizan fuera del territorio de aplicación del impuesto y en las que participan las Entidades locales, en cuyo caso se considera realizada la operación en el territorio en el que materialmente se prestan. Por otro lado, se considera realizada en el territorio de aplicación del impuesto la prestación de servicios profesionales, los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de radiodifusión y televisión y de telecomunicaciones, cuando las Entidades locales son las destinatarias y actúan en el ejercicio de una actividad empresarial. También se considerarán sujetos a la Ley 37/1992 los servicios prestados por vía electrónica cuando las actividades se prestan por las Entidades locales a quien no tenga la condición de empresario o profesional; igualmente los servicios profesionales cuando el destinatario no sea un empresario o particular o no actúe con tal condición, y se encuentre establecido en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla.

**OCTAVA.-** Dentro de las actividades realizadas por las Entidades locales, no se sujetan al impuesto las que se lleven a cabo en el ejercicio de funciones públicas, teniendo en cuenta las funciones que con carácter obligatorio deben prestar, reguladas en los arts. 25 y 36 de la LRBRL, y a la modalidad de prestación elegida, dentro de las posibilidades que se recogen en el art. 85 del mencionado texto legal, y que va a determinar la normativa concreta de aplicación.

El art. 7.8 de la Ley 37/1992 recoge, entre los supuestos de no sujeción, las

entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, aunque estableciéndose una serie de prestaciones de servicios que quedan sujetas en todo caso. Este supuesto deriva del actual art. 13.1 de la Directiva 2006/112/CE, en virtud del cual los organismos de Derecho público no tienen la condición de sujetos pasivos respecto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, salvo que se pudieran producir distorsiones en la competencia.

En la aplicación del art. 7.8 de la Ley 37/1992, la doctrina se ha planteado si estamos ante un supuesto de no sujeción, de exención, o por el contrario se utiliza una técnica mixta. Los autores que abogan por un supuesto de no sujeción lo hacen en base a los argumentos de que en el mismo no se da el elemento subjetivo, dado que la generalidad de las actuaciones de los entes públicos no se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial, o también porque no se da el presupuesto del hecho imponible. Otros autores, por el contrario, mantienen que estamos ante un supuesto de exención, ya que algunas de las actividades que realizan los entes públicos quedarían incluidas dentro del campo aplicativo del tributo, y el establecimiento de este precepto ha sido necesario al objeto de que determinadas actividades no quedan gravadas, teniendo en cuenta, además, que el Estado no puede ser sujeto pasivo de sus propios tributos.

Compartimos la opinión de que estamos ante un auténtico supuesto de exención, en base a que el art. 13 de la Directiva Comunitaria no ha establecido que estas operaciones no estén sujetas por no realizarse el hecho imponible, sino que se ha optado porque no se considere que en la realización de las mismas los entes públicos actúen como sujetos pasivos; ello se justifica porque en muchas de las operaciones que realizan se darían los presupuestos que determinan la realización del hecho imponible, puesto que se da el requisito de la onerosidad y se ordena un conjunto de medios personales y materiales, con el objetivo de intervenir en el mercado, si bien la finalidad es satisfacer las necesidades de los ciudadanos y no con ánimo de lucro; es por ello que se ha concluido que cuando se reciba una determinada contraprestación no se considera la operación sujeta al tributo o porque se utilice una determinada forma de gestión (directa o indirecta), ya que de cambiar alguno de estos dos elementos, la operación sí se considera sujeta al tributo, lo que es un elemento demostrativo de que sí se está ante la realización del hecho imponible, si bien el legislador ha optado por aplicar una verdadera exención cuando se den una serie de elementos.

**NOVENA.-** La exigencia de que los organismos de Derecho público actúen como autoridades públicas debemos entenderla referida a la realización de una actividad administrativa en el ejercicio de autoridad, ya que si la entendemos como realización de servicios públicos, supondría que la totalidad de las actividades realizadas por el ente público no se encontrarían sujetas al

impuesto. Los requisitos exigidos por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para determinar cuándo se produce esta actuación como autoridad pública se centran en que los organismos de Derecho público actúen en el marco del régimen jurídico que les es propio, salvo las actividades que ejercen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. La adecuación que ha realizado el art. 7.8 de la Ley 37/1992 a la normativa comunitaria ha sido criticada por la doctrina, en base a que no se acentúa el hecho de que la no sujeción opera cuando se realicen actividades en el ejercicio de funciones públicas, sino que los requisitos exigidos son la actuación directa y que las actividades se presten gratuitamente o se financien con tasas. Sin embargo, nuestra jurisprudencia nacional sí ha aplicado el espíritu de la Directiva Comunitaria, al determinar, en primer lugar, que la prestación directa requiere una actuación sin intermediarios, realizada por el propio ente público; y en segundo lugar, la actuación administrativa debe encontrarse regida por las normas jurídico-públicas, es decir, que la actuación se realice en su condición de autoridad pública. En todo caso, no se puede concluir que se haya producido una inadecuación de la normativa española a la Directiva en este aspecto, desde el momento en que se reconoce la potestad de cada Estado miembro de elegir la técnica legislativa apropiada para adaptar su Derecho nacional a la norma de no imposición establecida por el art. 13 de la Directiva Comunitaria, otorgándoles, además, la posibilidad de que declaren exentas una serie de actividades que en principio se sujetarían al IVA.

En todo caso, el art. 13 de la Directiva 2006/112/CE, tiene un contenido más amplio que el art. 7.8 de la Ley 37/1992, porque permite contraprestaciones de muy diversa índole, en tanto que nuestra Ley sólo permite dos supuestos: no exigencia de contraprestación o contraprestación de naturaleza tributaria. La doctrina ha destacado que nuestro ordenamiento interno debe interpretarse de acuerdo con las resoluciones dictadas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que en aplicación del art. 13 de la actual Directiva del IVA, exonera cualquier tipo de operación realizada por los entes públicos en régimen de Derecho público, con independencia de que la contraprestación recibida tenga o no "naturaleza tributaria". De hecho, las operaciones no sujetas desbordan el ámbito de las contraprestaciones tributarias.

Pero por otro lado, hay que tener en cuenta también que la Directiva 2006/112/CE obliga a gravar aquellas actividades realizadas en régimen de Derecho público cuando puedan también realizarse por particulares, en competencia con aquellos; si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera llevar a distorsiones graves de la competencia, ya que al recibir los entes públicos el mismo tratamiento que los particulares, se garantiza, en un régimen de libre concurrencia, la igualdad de oportunidades, y el cumplimiento del principio de neutralidad del impuesto. El primero de los aspectos citados - realización de actividades en concurrencia con los particulares- no concurrirá cuando la calificación de tasa venga determinada por la prestación de un

servicio en régimen de monopolio de hecho o de derecho. Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el art. 7.8 de la Ley 37/1992 ha de someterse a una interpretación crítica, en un doble sentido, abarcando una interpretación extensiva, dado que el concepto de “contraprestación de naturaleza tributaria” no sólo debe abarcar tasas y precios públicos, sino cualquier contraprestación derivada de la entrega de bienes o prestación de servicios realizada en régimen de Derecho público, con independencia de que la obligación de pago nazca *ex lege* o del acuerdo de voluntades. Y por otro lado, una interpretación restrictiva, pues están sujetas aquellas operaciones que puedan ocasionar “distorsiones graves de la competencia” en el caso de excluirse su tributación.

Este principio general de no sujeción de las actividades realizadas por los entes públicos en la Directiva Comunitaria, tiene una segunda excepción en cuanto no se trate de alguna de las actividades que se relaciona en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE; el motivo de la inclusión de las mismas se debe a que su ejercicio, podría suponer una alteración de la libre competencia, si bien se admite la posibilidad de no aplicar esta sujeción cuando el volumen de las mismas sea insignificante, en base a que, entonces, parece considerarse que no cabe realmente esa concurrencia con el sector privado. En todo caso, es una facultad que se otorga a los Estados miembros, sin que estén obligados a hacer uso de la misma; de hecho, en la normativa española no se recoge esta facultad.

**DÉCIMA.-** Las excepciones establecidas en el art. 7.8 de la Ley 37/1992 respecto a la no sujeción son, en primer lugar, que las Entidades públicas actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles, y en segundo lugar, que se realice alguna de las actividades enumeradas en las letras a) a m) del párrafo 3º del art. 7.8 de la Ley 37/1992. En ambos supuestos, se produce la exigencia del IVA, aunque se trate de actividades en las que se establezca una contraprestación de naturaleza tributaria. En todo caso, debemos manifestar que, si bien la calificación como tasa o precio público de las contraprestaciones que se reciben por prestaciones de servicios que se llevan a cabo por los entes locales, puede ser orientativa al objeto de considerar si una actividad se encuentra sujeta al impuesto; lo fundamental es determinar si estamos ante una actividad empresarial, en cuyo caso se producirá la sujeción al impuesto, o de una actividad no empresarial, y aunque la contraprestación venga determinada por un precio público, no se producirá la sujeción al mismo.

En la aplicación del supuesto de no sujeción cuando las operaciones sean realizadas por los entes públicos a título gratuito, debe tenerse en cuenta que no se considerarán como tal, las actividades económicas cuya contraprestación exista realmente, aunque se satisfaga por persona o entidad distinta de su destinatario, incluso si dicha contraprestación se instrumenta mediante subvenciones; ni tampoco las operaciones lucrativas que, efectuadas dentro

del ámbito empresarial, constituyen los supuestos de sujeción conocidos como autoconsumos, los cuales no deben quedar excluidos del ámbito de aplicación de la Ley por el solo hecho de ser realizados por entes públicos.

En este ámbito, es necesario destacar la evolución normativa que han sufrido los conceptos de tasa y precio público de acuerdo con la redacción original de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, y la consecuencia que supuso que la contraprestación que se debía satisfacer por el aprovechamiento especial o la ocupación del dominio público, se calificara como precio público y no como tasa, con lo que se podría repercutir el IVA, y por lo que hubo que determinar un nuevo supuesto de no sujeción para excluir del impuesto la constitución de concesiones y autorizaciones administrativas. En la actualidad no existe este problema al tener que exigirse tasas por este aprovechamiento especial, tras la modificación operada en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales para adaptarlo a la doctrina de las prestaciones patrimoniales de carácter público elaborada por el Tribunal Constitucional. Destaca el supuesto de no sujeción por el otorgamiento de autorizaciones y concesiones demaniales, en base al art. 7.9 de la Ley 37/1992, del que sin embargo se excluyen una serie de concesiones, por entender que, por el hecho de considerarlas no sujetas, se podían ocasionar distorsiones en la competencia. Pero es que además la Entidad local no lleva a cabo el ejercicio de una actividad empresarial, por tanto sujeta al impuesto, sino que actúa en el ejercicio de sus funciones públicas; dado que la titularidad del dominio público sólo puede predicarse de las entidades públicas, y por tanto, en ningún momento puede entrar en concurrencia con particulares. Y ello no queda desvirtuado, aunque se haya establecido el pago de un canon por dicha utilización, aunque el mismo tenga carácter periódico. En todo caso, el hecho de que la operación no queda sujeta al IVA no significa que queda exenta de tributación, ya que se aplicarán las normas del ITPyAJD.

**UNDÉCIMA.-** Existen otras operaciones no sujetas reguladas en el art. 7 de la Ley 37/1992, donde se recogen casos que no responden a una enumeración sistemática, sino que se encuentran mezclados. Se recogen, por un lado, supuestos en los que, por su propia naturaleza, no tienen cabida dentro del hecho imponible; por no constituir operaciones empresariales o profesionales. Junto con éstos, se encuentran otros supuestos que, en principio, entrarían dentro del hecho imponible, pero que el legislador, como consecuencia del Derecho Comunitario, ha decidido sacarlos fuera del ámbito de aplicación de la Ley. Los motivos pueden ser bien de carácter técnico, como en el caso de autoconsumos en los que no hubo derecho a la deducción a los efectos de evitar la doble imposición; bien por aplicación del principio de importancia relativa, al tratarse de objetos de escaso valor, o bien haciendo uso de la facultad establecida por la Directiva 2006/112/CE, como es el caso de la entrega de una universalidad de bienes.

Entre estos supuestos, destacamos que estamos ante una operación no

sujeta cuando se produzca la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional a favor de un solo adquirente, teniendo en cuenta que el requisito de que éste realice la misma actividad que venía desarrollando el transmitente, que se recoge en el art. 7.1.a) de la Ley 37/1992, no encuentra antecedente en la Directiva 2006/112/CE; este supuesto se aplicará a las Entidades locales cuando revierten los bienes construidos en virtud de un contrato de concesión administrativa, o cuando asumen la totalidad del patrimonio empresarial de otra entidad, siempre y cuando los bienes transmitidos sean susceptibles de conformar una rama de actividad, como puede ser el de una fundación. Lo único que se exige es que el adquirente desarrolle una actividad empresarial o profesional, pero no que forzosamente sea la misma que venía desarrollando el transmitente; aunque la Entidad local, a su vez, proceda a tramitar un nuevo concurso para la realización de la prestación.

En este sentido, en el supuesto de que una Entidad local asumiera la totalidad o una rama de actividad de alguna de sus entidades dependientes, el Tribunal Supremo ha declarado la no sujeción de estas actividades, en base a que el IVA es un impuesto que grava el consumo; y en el supuesto de reversión del patrimonio de una sociedad municipal no se genera valor añadido alguno, por lo que no puede calificarse de acto de consumo. Además, las relaciones entre la sociedad municipal y la Administración de la que depende están sujetas al Derecho público, como consecuencia de la instrumentalización de tales entes. En estos supuestos, el Tribunal Supremo ha venido defendiendo la teoría del “levantamiento del velo” de las entidades con personalidad jurídica, para observar la realidad subyacente tras las personificaciones.

Por otro lado, no está sujeta al impuesto la prestación de los servicios del personal al servicio de las Administraciones públicas, dado que la Ley 37/1992 recoge que no resultan sujetos los servicios prestados en régimen de dependencia administrativa o laboral; sí lo estará, en cambio, la cesión por parte de una Entidad local de uno de sus trabajadores, para que preste sus servicios en otra entidad.

**DUODÉCIMA.-** En relación a las entregas de bienes que se producen en el ámbito de las Entidades locales, y respecto al autoconsumo externo; difícilmente se dará en el ámbito de las mismas, puesto que tiene que proceder de su patrimonio empresarial y haber tenido derecho a la deducción total o parcial del impuesto. Más frecuentemente se dará en los supuestos de entregas gratuitas de bienes de las sociedades mercantiles locales a su ente creador.

Por otro lado, las entregas gratuitas, que de acuerdo con el art. 7.8 de la Ley 37/1992, se realizan en el ejercicio de una función pública, no se considerará una operación sujeta al impuesto; sólo se determina la sujeción al IVA si, de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos, dicha entrega se realiza en el ejercicio de una actividad empresarial, en cuyo caso

estaríamos ante un supuesto de autoconsumo de bienes, y el sujeto obligado al pago sería el transmitente.

En relación a las cesiones realizadas por otros empresarios, si son entregas gratuitas y obligatorias en virtud de la normativa urbanística no están sujetas al impuesto, ni tampoco la compensación económica sustitutiva de la cesión al Ayuntamiento de dichos terrenos.

Respecto a las adquisiciones onerosas de bienes, la sujeción al impuesto dependerá de que el transmitente actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales. Cuando estas adquisiciones sean como consecuencia del ejercicio de la potestad expropiatoria, para que las entregas de bienes que se producen en el ejercicio de dicha facultad queden sujetas a tributación por IVA, se requiere el cumplimiento de una serie de requisitos, de carácter subjetivo -ya que el sujeto expropiado debe ser empresario o profesional y actuar en el ejercicio de alguna de esas actividades- y de carácter objetivo, que afectan tanto a la naturaleza del propio bien expropiado como al destino de dichos bienes, debiendo estar los bienes expropiados incorporados al patrimonio de la empresa o actividad profesional y afectos al desarrollo de sus actividades ordinarias, y que no resulte de aplicación alguna de las exenciones establecidas legalmente. A estos efectos, hemos de tener en cuenta que se considerarán sujetas al impuesto las transmisiones de terrenos que pertenezcan a las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad. La reversión de los bienes no se considerará una operación sujeta al IVA, pero si la entrega en su inicio sí estuvo sujeta, los sujetos expropiados tendrán que proceder a una rectificación de la base imponible.

**DECIMOTERCERA.-** La adquisición de bienes también puede producirse como consecuencia de la realización de permutas por las Entidades locales, figura que tiene notas distintivas respecto al contrato de compraventa y a la compraventa con precio parcialmente en especie. En todo caso, habrá que estar a la normativa de cada Comunidad Autónoma para ver cómo se califica la operación. Además, hemos de recordar que la Instrucción de Contabilidad aplicable a la Administración Local, Modelo Normal, en su Regla 25, recoge que sólo se tratará como permuta si el importe a pagar es inferior al 50 por 100 del valor de tasación del bien recibido; en otro caso, la operación se tratará como adquisición entregando como pago parcial otro inmovilizado material. Por otro lado, en las permutas, se produce una duplicidad de hechos imponibles; ya que existen dos contratantes; cuando ambos sujetos pasivos ostenten la condición de sujetos pasivos del IVA se producirán dos hechos imponibles, en la medida en que existen dos entregas de bienes o servicios. Sin embargo, si en la permuta interviene un particular, entonces sólo existirá un hecho imponible sujeta al IVA, mientras que el otro hecho imponible tributará por el ITPyAJD, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas; en las operaciones que realizan las Entidades locales habrá que analizar cuándo las

mismas actúan en el ejercicio de una actividad empresarial, con los criterios mantenidos por la Dirección General de Tributos, teniendo en cuenta que esta sujeción se produce con independencia del destino que pudiera darle el ente local cuando adquiere un bien.

**DECIMOCUARTA.-** La enajenación de bienes por las Entidades locales será considerada una operación sujeta a IVA, según la Dirección General de Tributos cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública o fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por dicha entidad; además, cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad; así como cuando se produzca como consecuencia de las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos en cumplimiento de la normativa urbanística, obligación que actualmente se encuentra en el art. 16 del Texto Refundido de la Ley de suelo.

Esta doctrina es asimismo aplicable a la transmisión de inmuebles distintos de los terrenos por parte de entidades públicas. Para aplicar los criterios fijados por la Dirección General de Tributos nos encontramos con un problema en las Entidades locales, desde el momento en que los inventarios municipales no siempre están debidamente formados y actualizados, con lo que esto supone para conocer el modo de adquisición de los mismos y su adscripción a uno u otro servicio. Consciente el legislador de este problema, en la ICAL 2004, concretamente en su Regla 16, además de recordar la necesidad de contar con un Inventario de bienes y derechos, en caso de que no existiera la necesaria coordinación entre este y la contabilidad, establece la obligación de formar un inventario específico donde se detalle individualizadamente el inmovilizado de la entidad, y conste, por tanto, su forma de adquisición y la función que realiza. En el supuesto de que los inmuebles se encuentren afectos a una actividad empresarial, es necesario tener en cuenta el tiempo transcurrido entre que el bien se encontraba afecto y el momento en que se produce la transmisión, para considerar que si ha transcurrido un tiempo considerable desde el cese de la utilización del inmueble en actividades empresariales, el bien ha dejado de formar parte del patrimonio empresarial, y la operación no se consideraría sujeta al impuesto. En relación a la transmisión de parcelas cuando los terrenos hubiesen sido urbanizados por la Entidad local, teniendo en cuenta que el art. 5.Dos de la Ley 37/1992 otorga el carácter de empresario a quien efectúe la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones, y siempre que su destino sea la venta, adjudicación o cesión por cualquier título, la enajenación de los terrenos está sujeta al impuesto.

Además, hay que tener en cuenta que, aunque el terreno no hubiera



adquirido la condición de solar, en cuyo caso podría ser objeto de aplicación la exención recogida en el art. 20.Uno.20 de la Ley 37/1992, se determinaría igualmente la sujeción al impuesto cuando los terrenos se encuentren “en curso de urbanización”, ya que el artículo mencionado excluye expresamente de la aplicación de la exención cuando los terrenos sean urbanizados o se encuentren en curso de urbanización realizada por el promotor de la urbanización, siendo en este caso el Ayuntamiento.

**DECIMOQUINTA.-** La cesión gratuita de bienes por las Entidades locales, por otro lado, puede ser contraria al principio de libertad de empresa y libertad de mercado, y a la normativa sobre libre competencia, en relación especialmente con la cesión gratuita de solares a empresas municipales para la edificación de viviendas de promoción oficial. Se ha modificado el criterio de la doctrina administrativa, ya que con anterioridad se establecía que se producía una operación sujeta al impuesto, al incrementarse el valor de la participación que la Entidad local tenía en la sociedad. El cambio de criterio aludido se justifica al entender que la operación se realiza en el ámbito de una función pública. Pero resulta criticable que la Dirección General de Tributos considere esta aportación como una subvención vinculada al precio de las operaciones, cuando los bienes son enajenados posteriormente por el beneficiario mediante precio a terceros. En la cesión a otras Administraciones públicas y a otras entidades, se puede entender igualmente que se realiza en el ejercicio de una función pública para concluir su no sujeción al impuesto.

**DECIMOSEXTA.-** En relación a la aplicación del IVA en las operaciones societarias realizadas por las Entidades locales, en las distintas operaciones de constitución o ampliación del capital social que puede hacerse mediante una aportación dineraria o *in natura*, podemos destacar que la primera no estará sujeta al impuesto en virtud del art. 7.12 de la Ley 37/1992, mientras que la segunda, en la actualidad, no se considera sujeta al IVA al determinarse que la emisión de acciones no constituye ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del art. 4 de la Ley 37/1992. Respecto a las fusiones y escisiones, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción de las transmisiones efectuadas en las operaciones de fusión de sociedades.

**DECIMOSÉPTIMA.-** En los supuestos en que las Entidades locales realizan actividades empresariales, podemos destacar tres casos con carácter general como prestaciones de servicios. El primero es cuando realicen prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, así como cuando se ordene un conjunto de medios personales y/o materiales con objeto de intervenir en el mercado. En estos supuestos, será difícil determinar en la práctica si se cumplen estos requisitos en la realización de prestaciones de servicios por las Entidades locales, debido al numeroso elenco de actividades que los entes locales llevan a efecto, en función de las competencias que tienen asignadas.

En todo caso, cuando dicha prestación se realice directamente sin contraprestación o mediante una contraprestación de carácter tributario, la operación no se sujeta al mismo, por operar el supuesto de no sujeción contenido en el art. 7.8 de la Ley 37/1992.

El segundo supuesto se produce cuando lleven a cabo la realización de operaciones que se relacionan en el párrafo 3º del art. 7.8 de la Ley 37/1992, como transposición de la normativa comunitaria, y ello con independencia del carácter de la contraprestación que se haya determinado; habiéndose concluido la compatibilidad entre la tasa y el IVA tratándose de las actividades mencionadas en el art. 7.8 de la Ley 37/1992.

El tercer supuesto está conformado por las actividades en las que la Ley ha determinado que quienes las realicen se convierten automáticamente en empresarios o profesionales, como ocurre en los arrendamientos de bienes y en las actividades de urbanización de los terrenos.

**DECIMOCTAVA.-** Centrándonos en el estudio de las actividades empresariales que realizan las Entidades locales, existe una serie de prestaciones de servicios relacionados en el art. 7.8 que quedan sujetos en todo caso, entre los que podemos destacar, por afectar más frecuentemente a los entes locales, el servicio de distribución de agua potable. Han existido distintas posturas doctrinales respecto a la naturaleza de la contraprestación exigida por la prestación del servicio, resumidas en la que califica dicha contraprestación como tasa y la que la configura como precio privado, en función de la forma de prestación del servicio, aunque podemos concluir que con la redacción actual del art. 2.2.a) de la LGT estamos ante una tasa. En este ámbito, la adscripción de determinados bienes municipales que posibiliten la prestación del servicio, no estará sujeta al IVA si se lleva a cabo mediante concesión administrativa, en aplicación del art. 7.9 de la Ley 37/1992, mientras que si se hubiera realizado por cualquier otro título diferente del concesional, habrá que estar al tipo de contraprestación exigido por el ente público. La reversión de estos bienes no estará sujeta al impuesto, en virtud del art. 7.1.a) de la actual Ley del IVA.

De las operaciones sujetas en todo caso, también podemos destacar la actividad de transporte de personas y bienes, destacando las facultades que los entes locales podrán ir asumiendo en los servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias. Igualmente quedará sujeta al impuesto la obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior, que se dará fundamentalmente en las actividades relacionadas con el sector maderero, así como la de explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial, la actividad de almacenaje y depósito, las actividades de las oficinas comerciales de publicidad, la explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares, las actividades de las agencias de viajes, las

actividades comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones, destacando la obligación de que la prestación de este servicio se haga de forma directa, así como las actividades de matadero.

También se considera operación sujeta la consistente en la recogida de envases usados y residuos de envases, aunque destacando que los entes públicos prestan los servicios directamente y en nombre propio al usuario, para lo cual pueden contratar con un tercero la realización de dichos servicios, o bien actuar a través de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles, encomendando a éstas la prestación de los citados servicios mediante concesión o cualquier otro título de intervención administrativa.

Asimismo, quedarán sujetas al IVA las prestaciones relacionadas con la práctica del deporte, si bien en el ámbito de las Entidades locales, en la mayoría de los supuestos, se aplicará la exención recogida en el art. 20.Uno.13 de la Ley 37/1992.

La sujeción al IVA de la prestación del servicio público municipal de limpieza viaria y de recogida y de tratamiento de residuos, dependerá de la forma de gestión elegida; de acuerdo con las formas de prestación directa de servicios enunciadas en el art. 85 de la LRBRL, en virtud del cual la realización de esta actividad se podrá llevar a cabo por la Entidad local utilizando sus propios medios, o a través de una sociedad mercantil cuyo capital sea de titularidad pública. De esta forma, cuando se lleve a cabo con sus propios medios, no existirá sujeción al impuesto, al darse los requisitos exigidos por el art. 7.8 de la Ley 37/1992, aunque para llevarlo a cabo deba valerse de la contratación de una empresa. Si se utiliza una forma de gestión indirecta, habrá que estar para determinar su sujeción al impuesto a si los usuarios satisfacen la tasa correspondiente a la sociedad que materialmente presta el servicio o al Ayuntamiento. Si el servicio se presta por sociedades mercantiles locales y el Ayuntamiento realiza el pago de subvenciones para sufragar sus gastos; dichos pagos no están sujetos al impuesto. Estas mismas consideraciones en relación a la sujeción al impuesto en función de la forma de gestión elegida, son de aplicación al servicio de alcantarillado y demás conceptos análogos y a la prestación del servicio de cementerio. Respecto a la construcción y explotación de aparcamiento municipal, la posibilidad de deducir las cuotas estará en función del destino que posteriormente se de a dicha construcción, ya que no procederá si se concede una concesión administrativa por ser una operación no sujeta al impuesto. La explotación, en todo caso, se considera una operación sujeta al impuesto.

En la ejecución subsidiaria, nos hemos decantado por considerar que se lleva a cabo el ejercicio de una actividad empresarial, ya que en caso de no tener esta consideración, podría producirse una distorsión de la libre

competencia. La actividad del servicio de alojamiento también se sujeta a IVA.

En la promoción pública de viviendas, si existe un arrendamiento con opción de compra, cuando se ejercite la misma, estaremos ante una entrega de viviendas, sin que resulte de aplicación la exención relativa al arrendamiento de viviendas.

**DECIMONOVENA.-** En la sujeción al IVA por la realización de actividades de gestión y recaudación municipal, tenemos que partir de que estamos ante una función pública reservada al personal sujeto al estatuto funcionarial, en cuanto implique el ejercicio de autoridad, correspondiendo a los funcionarios de habilitación estatal. En relación a la función recaudatoria, las Entidades locales están forzosamente obligadas a optar, bien por prestar directamente el servicio de recaudación, o conveniar con otros entes territoriales en cuya demarcación se ubique la entidad correspondiente, o delegar en otros entes públicos – principalmente en las Diputaciones Provinciales-, a los efectos de que sean estos otros entes públicos quienes ejerzan la gestión recaudatoria de forma directa. Respecto a la posibilidad de utilizar fórmulas de gestión indirecta en la función recaudatoria, existen distintas posiciones doctrinales que van, desde las que niegan la posibilidad de utilizar fórmulas de gestión indirecta de servicios públicos, hasta las que admiten la colaboración privada en la realización de aquellas actividades de carácter auxiliar en relación a las propiamente administrativas, como son las actuaciones de carácter eminentemente técnico o material. Cuando se lleva a cabo por personal externo, estamos ante el ejercicio de una actividad empresarial, en tanto suponga la ordenación de medios personales y materiales; además se da el requisito de carácter independiente de la actividad, ya que la jurisprudencia ha determinado que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública; y sin que se desvirtúe este carácter, por el hecho de que el ente público correspondiente ejerza sus prerrogativas de control. Por el contrario, no estarán sujetas al impuesto, fundamentalmente cuando la actividad se realice directamente por el ente público; estaremos ante este supuesto tanto si la recaudación de sus recursos financieros se lleva a cabo por la propia Entidad local, como si se realiza por otra Entidad local, como es la Diputación, al gestionar la recaudación de tributos por encomienda del servicio, ya que la naturaleza de estas actividades es administrativa y no empresarial.

La actividad de publicación en el Boletín Oficial de la Provincia no se sujetará al IVA cuando el servicio se preste por organismos autónomos creados por la Diputación, y por el contrario sí estaremos ante operaciones sujetas los servicios prestados a terceros, tanto si se trata de particulares como entes públicos diferentes de la Diputación de la que dependen.

**VIGÉSIMA.-** En el ámbito de la actividad urbanística desarrollada por las

Entidades locales, hemos de distinguir que se realizan tanto actividades relacionadas con sus potestades públicas como actividades empresariales. Y ello es así porque la función urbanística se califica como una función pública en el actual Texto Refundido de la Ley del Suelo, lo que supone que no se sujeten al impuesto las actividades relacionadas con el desarrollo del planeamiento ni las tasas relacionadas con el sistema de compensación. Pero por otro lado, el art. 5 de la actual Ley del IVA califica como empresarios los que lleven a cabo la urbanización de terrenos. A este respecto, habrá que tener en cuenta la distinta participación de la Entidad local en función del sistema de actuación elegido; así en el sistema de cooperación soporta el IVA y repercute el que corresponda a cada propietario, salvo que la contraprestación a satisfacer por estos consista en contribuciones especiales. En el sistema de compensación, habrá que distinguir si la Junta de Compensación actúa o no con carácter fiduciario. En todo caso, las entregas realizadas a/por dicha Junta, están exentas del impuesto, siempre y cuando se produzca el cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación urbanística, pero la transmisión posterior de los terrenos urbanizados está sujeta al impuesto. En el sistema de expropiación se soportará o no el IVA dependiendo de la naturaleza empresarial del sujeto expropiado, aunque la venta posterior de los terrenos sí está sujeta al impuesto.

Cuando actúen como arrendadores de sus bienes, la operación se encontrará sujeta al impuesto, siempre que se dé el requisito de continuidad en la prestación que se exige en la normativa para determinar la existencia de una operación sujeta al impuesto. Dicho arrendamiento con carácter general se considera una prestación de servicios, si bien en el art. 8 de la Ley 37/1992 se mencionan una serie de arrendamientos que consisten en entregas de bienes. También se considera una operación sujeta al IVA el arrendamiento de locales de negocio, en los que por otro lado no existe la posibilidad de aplicar ninguna exención, lo que no resulta acorde con la normativa comunitaria. Ahora bien, esta regla general de sujeción al IVA quiebra en el ámbito de las Entidades locales cuando se lleve a cabo el arrendamiento de bienes de dominio público afectos a un servicio público, en cuanto se puede establecer como contraprestación una prestación de carácter tributario, y por tanto se aplicaría el supuesto de no sujeción del art. 7.8 de la Ley 37/1992.

En la cesión de aprovechamientos en montes de titularidad municipal, la sujeción al IVA dependerá de la naturaleza patrimonial o demanial de los bienes locales, ya que cuando se trate de la utilización privativa o el aprovechamiento especial de un bien de dominio público, la adjudicación se efectuará en virtud de concesión o autorización administrativa, y por tanto, dicha operación no se encontrará sujeta a IVA, en virtud del art. 7.9 de la Ley 37/1992; además la contraprestación exigida será una tasa, por imperativo del art. 20.1 del TRLRHL. Por el contrario, cuando la naturaleza de los bienes sea patrimonial, la operación se encontrará sujeta al impuesto, y la contraprestación vendrá determinada por la obligación de pago de un precio por parte del

cesionario; esta sujeción se entiende también respecto a la caza en montes catalogados. También se considera sujeta al impuesto la cesión del aprovechamiento cinegético, y en los que opinamos, a diferencia de la mayoría de la jurisprudencia y de la doctrina, que podría resultar de aplicación el art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992, puesto que no se ha incluido dentro de las excepciones a la exención general de la aplicación de la exención a los terrenos.

Respecto a los derechos reales, nuestro legislador ha optado por calificar las operaciones que puede afectar a los mismos como una prestación de servicios, salvo la nuda propiedad que se considera como una entrega de bienes. Estas operaciones quedarán sujetas al IVA cuando se lleve a cabo en el ejercicio de una actividad de carácter empresarial. A estos efectos, pudiera resultar de aplicación la exención del art. 20.Uno.23 de la Ley 37/1992, salvo al derecho de superficie. Por la constitución de este derecho real, el ente local siempre va a ser considerado empresario, aunque se haga a título gratuito, pues se dará el requisito de onerosidad implícito a una operación sujeta a IVA pues existe una contraprestación derivada de la reversión de la edificación al término del periodo estipulado. La reversión de lo construido, generalmente, se beneficiará de la exención de segunda entrega de edificaciones.

**VIGESIMOPRIMERA.-** La explotación de los servicios de cafetería y comedor es una actividad sujeta al IVA con independencia de que se instrumente a través de una concesión administrativa, ya que este contrato ha sido definido por la doctrina como un contrato administrativo especial, por lo que se considera una actividad de carácter empresarial cuando se ceda el uso de un bien local para la explotación de estas actividades; el único supuesto que quedaría excluido de tributación sería la cesión de un bien de dominio público.

En la aplicación del IVA a la tasación de costas, hemos de distinguir que si bien la factura se emite por el abogado a su cliente, el obligado será el condenado en costas; a estos efectos, cuando el vencedor sea el ente local, tendrá en cuenta los sueldos y salarios que satisface a sus funcionarios para la determinación del importe de las costas a repercutir. Existen diferentes posturas en cuanto a si se incluye también el importe del IVA satisfecho por el vencedor, pudiéndose defender que no se incluiría si tiene carácter deducible para el mismo, pero no en otro caso, siendo en todo caso conscientes de la dificultad que esto conlleva. Una vez determinada la cantidad, sobre la misma no se repercutirá IVA, puesto que tiene carácter de indemnización, y por tanto no forma parte de la base imponible del impuesto.

Los convenios de patrocinio quedarán sujetos a IVA si se dan los requisitos de consumo gravable y onerosidad, en cuanto la entidad patrocinadora tiene que recibir bienes o servicios, existiendo una equivalencia entre las ventajas que el patrocinador percibe y la aportación que entrega. En todo caso, si pudiera resultar de aplicación la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades

sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y se celebrara un convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, no se producirá una prestación de servicios a efectos de IVA.

**VIGESIMOSEGUNDA.-** En relación a las exenciones, es importante distinguir entre exenciones limitadas y exenciones plenas, por la trascendental importancia que tal distinción tiene, en cuanto en el segundo supuesto, se otorga la facultad al sujeto pasivo de recuperar el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios, bien vía recuperación o por la deducción. En todo caso, debemos tener en cuenta los supuestos recogidos en la Directiva Comunitaria, ya que las exenciones que se contemplan constituyen conceptos autónomos de Derecho Comunitario y tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA. Los términos empleados para designar las mencionadas exenciones se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones, y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en la Directiva Comunitaria hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos.

Dentro de las exenciones que afectan a las prestaciones de servicios se distinguen cuatro grandes grupos. En primer lugar, las que se describen objetivamente, con independencia de la naturaleza del prestador o del destinatario. En segundo lugar, las que exigen para la aplicación de la exención, que se lleven a cabo por entidades de Derecho público o por otras entidades o establecimientos privados, en régimen de precios autorizados, de carácter social, deportivo o entidad privada autorizada para el ejercicio de las actividades que se relacionan. En tercer lugar, las que exigen para la aplicación de la exención que sean realizadas por una persona física, y por último, las que exigen que el destinatario de la prestación sea una persona física.

**VIGESIMOTERCERA.-** Se tienen que cumplir una serie de requisitos para la aplicación de las exenciones recogidas en nuestra legislación a las prestaciones de servicios, teniendo en cuenta que cuando no se cumplan estos requisitos, en ocasiones se tributará al tipo reducido del 7 por ciento, y en otros, al general del 16 por ciento.

De los supuestos recogidos en la Ley 37/1992, podemos destacar que la asistencia social es uno de los ámbitos en los que más frecuentemente se aplican las exenciones en las operaciones realizadas por las Entidades locales, en tanto se mencionan una serie de servicios dirigidos a determinados colectivos objeto de especial protección (infancia, juventud, minorías étnicas,

etc.), íntimamente conectadas con las competencias que prestan las mismas. La aplicación de esta exención va a suponer que muchos Ayuntamientos, que al establecer tarifas por la prestación de estos servicios podrían incrementar las mismas mediante la aplicación del tipo correspondiente del IVA, en la práctica no exigirán este impuesto; al hallarse exenta la operación en virtud del precepto citado por realizarse por una entidad de Derecho público. Además, hay que tener en cuenta que el art. 20.Uno.8 no entra a distinguir según se trate de gestión directa o indirecta, por lo que resulta de aplicación la exención, aunque el servicio se contrate por el Ayuntamiento. En el supuesto de que la Entidad local hubiera fijado la contraprestación del servicio mediante una ordenanza fiscal, la actividad resultaría no sujeta en lugar de exenta.

En el ámbito de la exención relativa a la educación y guardería gozan de exención los cursos de formación impartidos por entidades de carácter público, incluso cuando versen sobre algunas materias no incluidas en los planes de estudio.

En relación a la exención relativa a la práctica del deporte, cuando las actividades se presten directamente por un Ayuntamiento, resultará de aplicación la exención, y en caso de que se prestase por una sociedad mercantil en cuyo capital social participara el mismo y empresas privadas, los servicios estarán exentos si dicha sociedad mercantil puede ser calificada como entidad de carácter social. Si la actividad se presta por un consorcio en el que intervengan Entidades locales, habrá que tener en cuenta si al mismo se le puede otorgar el calificativo de “organismo sin fin de lucro”, cuando, de acuerdo con sus estatutos, no aspire a repartir beneficios.

Respecto a las actividades culturales, cuando las prestaciones son realizadas por entidades de Derecho público, incluidos los servicios prestados por organismos autónomos locales, se exige que se presten directamente por el propio ente público.

**VIGESIMOCUARTA.-** De las exenciones en entregas de bienes, las que a nuestro parecer revisten más importancia para las Entidades locales son las relacionadas con el tráfico inmobiliario. Dentro de estas, va a resultar exenta la entrega de terrenos destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, y los terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables. Para la aplicación de esta exención, debemos tener en cuenta el concepto de solar que recoge nuestro ordenamiento jurídico, así como las excepciones que se recogen a la aplicación de esta exención, en función de las características para calificar los terrenos aptos para la edificación y los terrenos urbanizados o en curso de urbanización. Ahora bien, de las diversas interpretaciones en cuanto a la calificación de terrenos en curso de urbanización, la doctrina vigente en esta materia entiende que se encontrará en dicha situación cuando se ha iniciado la transformación física del terreno, pues es precisamente en ese momento cuando se está



produciendo el valor añadido objeto de gravamen en el IVA; ello tiene otra consecuencia, y es que cuando la entrega se produzca antes de dicho momento, si los transmitentes no eran empresarios, la operación en cuestión no es que esté exenta, sino que se considera no sujeta. Ahora bien, al objeto de superar la inseguridad jurídica que se podría presentar, la Dirección General de Tributos va a recoger como elemento clave el momento en que se produce el reparto de las costes de urbanización, para considerar que el terreno se haya en curso de urbanización.

Quedan igualmente exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, teniendo en cuenta que esta exención se aplicará a los supuestos en que los concesionarios construyan bienes y los entreguen a la Administración a la finalización del plazo de reversión, siempre y cuando no hubiesen sido utilizados por la Administración pública. Un aspecto interesante que a este respecto debemos tener en cuenta es que, cuando sea la Administración la que deniegue la aplicación por no darse los requisitos necesarios, tendrá que probarlo, lo que puede producirse cuando la Administración autonómica pretenda que se está ante una segunda entrega, ya que el hecho de tal consideración supone que la operación tributa en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, tributo cuya recaudación corresponde a las Comunidades Autónomas.

Se han establecido una serie de requisitos para la aplicación de la exención a los arrendamientos y la constitución y transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre terrenos y viviendas, puesto que se requiere que se trate de una vivienda, teniendo en cuenta la acepción que de la misma recoge la jurisprudencia, la Real Academia de la Lengua y la propia Constitución española. En segundo lugar, se exige que el destino sea exclusivo como vivienda, lo que ha sido objeto de crítica por la doctrina. En tercer lugar, el uso como vivienda debía realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, lo que en la práctica suponía que no se podía aplicar la exención a las viviendas arrendadas por las Administraciones públicas para cederlas en el marco de sus programas sociales. Ahora bien, con la modificación operada en la letra b) del apartado 23 del art. 20. Uno en el año 2005, la exención se extenderá al posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades, lo que resultará de aplicación a las Entidades locales. En éste ámbito se ha producido una vulneración de la actual Ley del IVA respecto a la normativa contenida en la Directiva Comunitaria, si bien destacando que en la traducción realizada de la Directiva 2006/112/CE se ha corregido un defecto de traducción de la Sexta Directiva, puesto que en la actualidad queda reflejado que lo que se permite a los Estados miembros es ampliar el ámbito de aplicación de las excepciones a la exenciones, no de éstas.

Por otro lado, existen una serie de las excepciones a la aplicación de la

exención, teniendo en cuenta que precisamente uno de los supuestos que se recoge es el de arrendamientos de edificios o partes de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con la anterior Ley de Arrendamientos Urbanos, donde el arrendamiento concertado por las Administraciones públicas se hacía bajo el régimen del inquilinato.

También le van a resultar de aplicación a las Entidades locales las exenciones técnicas establecidas en la Ley, máxime teniendo en cuenta que estas se establecen cuando no se ha deducido el IVA por haberse realizado operaciones exentas.

Por último, en el ámbito de las exenciones, se estableció una que afectaba a las entregas de bienes cuando la destinataria fuera la Iglesia Católica, si bien se ha producido un cambio en esta materia, en consideración al hecho de que estamos ante un impuesto de carácter armonizado en el ámbito de la Unión Europea, y tras un procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea contra España, se ha producido una modificación en la normativa, hasta derogar los beneficios fiscales de los que, en este ámbito gozaba la Iglesia Católica y que se aplica a partir del año 2008.

**VIGESIMOQUINTA.-** En el ejercicio del derecho de renuncia a las exenciones, existen una serie de consecuencias respecto a la tributación autonómica, ya que dado que el ITPyAJD es un tributo cuya recaudación ha sido cedida a las Comunidades Autónomas, y que con la renuncia a la exención la tributación se efectúa a efectos de IVA; las Comunidades Autónomas han optado por incrementar la modalidad de Actos Jurídicos Documentados cuando se produzca dicha renuncia, habiéndose manifestado la doctrina sobre la legalidad de este establecimiento. En este supuesto, compartimos la opinión manifestada por ésta en el sentido de que se ha producido una compensación financiera silenciosa u oculta, que está prohibida por nuestro ordenamiento jurídico, en tanto que se pretende disuadir de la renuncia y atraer recaudación a costa del Estado.

En relación a los requisitos exigidos para el ejercicio a la renuncia, se podrá realizar cuando la Entidad local tenga derecho a la deducción total del impuesto, lo que sólo se producirá cuando actúe en un régimen diferenciado de actividad. En el requisito de la comunicación fehaciente al adquirente, nos decantamos por una postura finalista, frente a la postura formalista, en coherencia con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, y porque dado que la aplicación de exenciones supone una excepción a la tributación general del IVA, no se pueden establecer trabas innecesarias que provoquen la imposibilidad del ejercicio de la misma. En todo caso, al ente local no se le produciría el efecto negativo que, como a cualquier otro empresario, le acarrearía el pago de un impuesto que no puede ser objeto de deducción, como es el ITPyAJD, y teniendo en cuenta la coordinación que existe entre el IVA y la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, si por no

efectuarse la renuncia tuviera que satisfacer el gravamen correspondiente a esta modalidad, teniendo en cuenta que de acuerdo con el art. 8 del Texto Refundido del ITPyAJD el sujeto pasivo de este impuesto en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, es el que los adquiere, el ente local se beneficiaría de la exención recogida en el art. 45 del mencionado Texto Refundido.

**VIGESIMOSEXTA.** El sujeto pasivo en este impuesto representa una serie de peculiaridades, en tanto que finalmente va a soportar el impuesto no el sujeto pasivo, sino el consumidor final, con carácter general, o el que realiza operaciones sujetas pero exentas. Además, en este tributo, puede resultar sujeto pasivo, y por tanto obligado a cumplir las obligaciones formales y materiales que derivan del mismo, no el empresario que realiza las entregas de bienes o prestaciones de servicios, sino el destinatario de la operación sujeta al IVA, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, o en las entregas de bienes llevadas a cabo en los procedimientos de ejecución forzosa, aunque en este supuesto el adjudicatario actuará en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, que continuará siendo el que transmite los bienes. En estos últimos supuestos, estamos ante un sustituto del contribuyente, pero de carácter peculiar, en tanto que no utiliza ninguno de los procedimientos previstos al efecto en las leyes tributarias para hacer recaer la carga tributaria sobre el contribuyente, es decir, ni la retención ni la repetición. De esta forma, por la propia mecánica del tributo, por un lado, liquida las cuotas del IVA y las ingresa, pero a su vez tiene la posibilidad de practicar el derecho a la deducción.

En este ámbito, los entes locales pueden actuar como sujetos pasivos del IVA, desde el momento en que la Ley admite que puedan ser sujetos pasivos las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, con lo que se hace mención, básicamente, a los entes públicos. Ello se producirá con la concurrencia de dos requisitos; que la operación se realice por quien tenga la condición de empresario o profesional y que se produzca una entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA. Además, el sujeto pasivo y el destinatario de la operación, son los sujetos entre los que se establece la relación jurídica, y ello con independencia del órgano que efectivamente contribuya a la financiación de la operación.

Por tanto, los entes locales serán sujetos pasivos del impuesto cuando actúen como empresarios o profesionales, y cuando sus actuaciones constituyan un hecho imponible a efectos del impuesto; también resultarán sujetos pasivos del impuesto cuando sean destinatarios de las operaciones, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes y en los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

**VIGESIMOSÉPTIMA.-** También hemos de tener en cuenta los supuestos de responsabilidad solidaria y subsidiaria que se aplican a las Entidades

locales, y que se encuentran tanto en la Ley General Tributaria como en la actual Ley del IVA, en los que ha influido la modificación operada por la Ley 36/2006.

En nuestra legislación se han establecido una serie de supuestos de responsabilidad solidaria; el primero de ellos lo encontramos en la responsabilidad derivada de las deudas de las entidades dependientes de las Entidades locales y en las que participen; en este sentido, las Corporaciones locales son responsables solidarias respecto del pago de las deudas tributarias contraídas por los organismos autónomos y las sociedades mercantiles íntegramente locales; asimismo, se aplica este supuesto de responsabilidad a las deudas que contraigan por las mancomunidades, comarcas, áreas metropolitanas, entidades de ámbito inferior al municipio y por cualesquiera instituciones asociativas voluntarias públicas en las que aquéllas participen, en proporción a sus respectivas cuotas, y sin perjuicio del derecho de repetir que les pueda asistir, en su caso. A estos efectos, hay que tener en cuenta la responsabilidad de los administradores en los supuestos en que concurren las causas de disolución del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Otro supuesto de responsabilidad solidaria en que podrían incurrir las Entidades locales es el recogido en el art. 42.2 de la LGT, cuando incumplan las órdenes de embargo; casos entre los que podemos destacar la concurrencia de culpa o negligencia cuando se incumplan dichas órdenes de embargo, o bien porque siendo depositarias de bienes del deudor, hayan consentido en el levantamiento de aquellos.

Las Entidades locales podrán también resultar responsables en el caso de que su actuación conlleve la comisión de una infracción tributaria, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria por el pago de la deuda tributaria; lo que afecta a todas las entidades del Grupo de Entidades que hayan optado por tributar en la modalidad especial o “agregada”, puesto que la Ley 37/1992 establece la responsabilidad solidaria.

Respecto a los supuestos de responsabilidad subsidiaria, se ha introducido un nuevo supuesto en el art. 87.5 de la Ley 37/1992 por la Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal, como consecuencia de la doctrina del “levantamiento del velo” defendida por el Tribunal Supremo, aunque este supuesto no resultará de aplicación a las Entidades locales, puesto que no se podrá aplicar a los casos en los cuales el sujeto pasivo del IVA fuese ajeno a la existencia de fraudes en la fase anterior de la cadena, lo que resulta previsible en la actuación de las Entidades locales, que deben actuar de acuerdo con el principio de legalidad.

También tenemos que destacar, puesto que afecta a las Entidades locales, que el art. 43.f) de la Ley 58/2003 introduce en el ámbito tributario la responsabilidad subsidiaria de contratistas y subcontratistas, por la ejecución

de obras o prestación de servicios que contraten o subcontraten, correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación. Ahora bien, las Entidades locales no deberán hacer frente a este supuesto de responsabilidad si se atienen a las exigencias derivadas de la normativa de contratación recogida en la Ley de Contratos del Sector Público; en esta Ley se recoge la prohibición de contratar, cuando el licitador no se halle al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en los términos establecidos reglamentariamente. Además, entre la documentación acreditativa del cumplimiento de requisitos previos, se exige una declaración responsable de no estar incurso en prohibición de contratar, documentación que en todo caso debe presentarse en el plazo en que la adjudicación provisional vaya a elevarse a definitiva.

**VIGESIMOCTAVA.-** La Directiva Comunitaria exige que para que la actividad no se encuentre sujeta al impuesto, como se ha visto, tiene que realizarse por un organismo de Derecho público; dado que estos no han sido definidos ni por la mencionada Directiva ni por la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, es necesario estudiar el amplio elenco que de los mismos recoge nuestra legislación de régimen local, partiendo de los distintos entes que conforman la administración territorial y la institucional. Dentro de la Administración territorial, el art. 3 de la LRBRL recoge, el municipio, la provincia y la isla en los archipiélagos balear y canario, y otorga asimismo la condición de Entidad local, a las entidades de ámbito territorial inferior al municipal (instituidas o reconocidas por las Comunidades Autónomas), las comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios, las Áreas Metropolitanas y las Mancomunidades de Municipios. En la Administración institucional, destaca la figura de los organismos autónomos, teniendo en cuenta la modificación operada a este respecto por la Ley 57/2003, para adecuar la legislación local a la regulación recogida en la LOFAGE. En relación a las empresas públicas, no cabe duda de que las mismas pueden ser consideradas empresarias a efectos del IVA, puesto que de acuerdo con el contenido del art. 5.Dos de la Ley 37/1992 al definir las actividades empresariales, podemos comprobar que la noción de empresario no cambia por razón de que el sujeto sea público o privado y, por tanto, no es el contenido el que determina el carácter público o privado de la empresa, sino la conexión de la misma con la organización administrativa, es decir, el control de la empresa por la Administración, pudiendo éste realizarse por cauces jurídico-públicos o por cauces jurídico-privados. La Administración institucional se completa con la posibilidad de constituir entidades públicas empresariales, consorcios y sociedades de economía mixta, existiendo diferentes formas de constitución que estas últimas pueden adoptar, como son las sociedades anónima, de responsabilidad limitada, comanditaria, cooperativas, de garantía recíproca y de capital riesgo.

**VIGESIMONOVENA.-** Existen diferentes formas de gestión de los servicios

públicos en el ámbito de actuación de las Entidades locales, ya que junto con los servicios obligatorios que tienen que prestar, también se admite la iniciativa pública en la actividad económica, que se encuentra consagrada constitucionalmente. Con carácter general, dentro del principio de autoorganización de las Entidades locales, podrán optar por prestar sus servicios de forma directa o indirecta, si bien se establece que, en ningún caso, se prestará de forma indirecta las que impliquen ejercicio de autoridad, existiendo además otros límites establecidos en la legislación sectorial, como ocurre con la prestación de la actividad de radio, o de televisión local, que debe prestarse por gestión directa. Las formas de gestión se estructuran de manera distinta en diversas leyes, donde se diferencian los distintos tipos de gestión de servicios públicos, en función de la participación más o menos directa que la Administración desempeña en la gestión de la actividad o servicio de que se trate. A este respecto, la Ley de Bases del Régimen Local distingue entre gestión directa, donde se lleva a cabo la prestación bien directamente o bien mediante la creación de un ente instrumental (organismo autónomo local, entidad pública empresarial local y sociedad mercantil local, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad local o a un ente público de la misma). Por otro lado, lo característico de la gestión indirecta, es la utilización de la fórmula contractual. En este sentido, los entes públicos están plenamente capacitados para celebrar determinados contratos -contratos administrativos- mediante los cuales, encomiendan a una persona, natural o jurídica, la gestión de un servicio, la cual actuará en nombre propio y por su cuenta y riesgo. Los modos de gestión indirecta vienen recogidos en el art. 253 de la Ley de Contratos del Sector Público y son concesión, gestión interesada, concierto y sociedad de economía mixta.

En relación a la incidencia de las formas de prestación de servicios en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su relación con el IVA, podemos destacar que mientras que los servicios prestados por la propia Entidad local y sus organismos autónomos están totalmente exentos en el Impuesto sobre Sociedades, sin que se requiera el cumplimiento de ningún otro tipo de requisito; existen una serie de condicionantes que sí se exigen en el IVA para que las actividades estén no sujetas o exentas respecto a las sociedades de capital íntegramente local. Ahora bien, cuando las actividades se consideren sujetas y no exentas a efectos de IVA, no existe la posibilidad de disfrute de algún tipo de bonificación específica, mientras que en el Impuesto sobre Sociedades, pueden gozar de una bonificación del 99 por ciento, cuando estemos ante la prestación de servicios que sean calificados como locales.

Lo que sí tienen en común es que, cuando las actividades sean prestadas mediante formas de gestión indirecta, estarán sujetas tanto al IVA como al Impuesto sobre Sociedades, ya que el Texto Refundido que regula este último impuesto recoge la no aplicación de la bonificación cuando las actividades se gestionen por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

**TRIGÉSIMA.-** Dentro de las formas de prestación directa de servicios públicos, destaca la gestión directa por la Entidad local, teniendo en cuenta que puede realizarse sin órgano especial o mediante órgano especial de administración. En todo caso, esta actuación directa se dará cuando se lleve a cabo su actuación en nombre propio, es decir, que aunque interese la colaboración de terceros, la Administración siempre mantenga la titularidad del servicio público. En relación a la incidencia del IVA en esta forma de prestación de servicios, tenemos que diferenciar si los mismos se prestan en el ejercicio de una función pública o no. En el primer caso, si la contraprestación está fijada mediante una tasa, se aplicará el supuesto de no sujeción recogido en el art. 7.8 de la Ley del impuesto. Por el contrario, cuando se lleve a cabo el ejercicio de una actividad empresarial, la prestación, en principio, estará sujeta al impuesto.

La sujeción al IVA de las actividades desarrolladas por los organismos autónomos, dependerá de que se lleve a cabo el ejercicio de una actividad empresarial, o por el contrario, resulte de aplicación el supuesto de no sujeción del art. 7.8 de la Ley 37/1992. Por ello, si a la vista del contenido de los Estatutos que rigen su actuación, su régimen jurídico aplicable, y las actividades que realizan los mismos, ordenan un conjunto de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de servicios en el mercado, estaríamos ante la realización de actividades que conforman el hecho imponible del IVA, aunque estas prestaciones se realicen al amparo de un convenio de colaboración. Ahora bien, una vez se haya llegado a la conclusión de que realizan una actividad sujeta, también hay que plantearse la posibilidad de que puedan aplicar alguna de las exenciones que, respecto a la prestación de servicios, se recoge en el art. 20 de la Ley 37/1992. Por el contrario, si reciben una contraprestación de carácter tributario por las operaciones que realizan, dado que estaríamos ante una gestión directa, se produciría un supuesto de no sujeción.

**TRIGESIMOPRIMERA.-** Cuando las actividades se lleven a cabo por entidades públicas empresariales y en relación a la sujeción del impuesto por las actividades que realizan, debemos tener en cuenta que el art. 7.8 de la Ley 37/1992 excluye del ámbito de aplicación las actividades desarrolladas por sociedades mercantiles; por tanto se extiende a las entidades públicas empresariales la sujeción al impuesto por la prestación de servicios que lleven a cabo.

En relación a la gestión por sociedades mercantiles creadas por las Entidades locales, destaca la peculiaridad de este tipo de sociedades ya que, externamente, se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio, internamente, actúan casi como un órgano del ente público. Por una parte, se crean y actúan con sometimiento a la legislación mercantil y al ordenamiento jurídico privado, y por otra, en su carácter de entidades pertenecientes al sector público, están sujetas a los

principios constitucionales de legalidad, de eficacia, de eficiencia, de economía, y a las disposiciones y preceptos de índole administrativo que la exceptúan de aplicar ciertas normas de Derecho privado o que la obligan a observar otras propias del sector público, en materias tales como funcionamiento administrativo (Ley 7/1985, Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales), límite a los incrementos de retribuciones de personal (Ley de Presupuestos Generales del Estado), bienes y patrimonio (Reglamento de Bienes de las Entidades Locales), normativa presupuestaria (arts. 164 y 166 del TRLRHL), régimen contable (arts. 200 y 204 del TRLRHL), rendición de cuentas (arts. 201, 209 y 212 del TRLRHL), control financiero y de eficacia (arts. 220 y 222 del TRLRHL), control externo ejercido por el Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas (art. 136.1 de la Constitución española, arts. 1 y 4 de la Ley Orgánica 2/1982 y art. 223 del TRLRHL), contratación (teniendo en cuenta que el grado de aplicación de la Ley de Contratos del Sector Público estará en función de que puedan ser consideradas poderes adjudicadores y de que los contratos estén sujetos a regulación armonizada), estabilidad presupuestaria (art. 2 del RDLeg. 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria) y seguimiento de los ingresos del patrimonio público de suelo, cuando se les haya encomendado la gestión de mismo (obligación que se recoge, derivado de su carácter de ingresos afectados, en el art. 165.2 del TRLRHL, Reglas 46 y siguientes de la ICAL 2004 y las normas de la correspondiente legislación autonómica sobre el suelo). Por todo ello, este tipo de sociedades no pueden ignorar este doble régimen jurídico y han de someterse a ambos ordenamientos, público y privado, en las materias en que cada uno sea aplicable, o sea, sin dejar al margen el ordenamiento privado, pero también sin abandonar ni dejar de aplicar los preceptos de índole administrativa en las operaciones y actuaciones en que éstas son aplicables.

Todas estas consideraciones han provocado que, a partir del año 2006 se haya producido un importante cambio de la doctrina que mantenía la Dirección General de Tributos sobre la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios que desarrollan los organismos autónomos y las sociedades mercantiles íntegramente participadas por los entes locales. En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo había emitido diversos pronunciamientos en el sentido de considerar que las entidades íntegramente participadas por Ayuntamientos y dedicadas a la gestión de servicios propios del ente territorial, son órganos técnico-jurídicos de éste último, siempre que reúnan ciertos requisitos. Las relaciones que se establecen entre ambos adolecen, en estos supuestos, del necesario requisito de ajeneidad que caracteriza la prestación de un servicio con carácter independiente.

Ahora bien, dicha consideración además va a tener como consecuencia que, si se afirma el carácter de las entidades creadas como órganos técnico-jurídicos de los entes públicos de los que dependen, las transferencias y aportaciones que estos últimos destinen a la financiación de los primeros 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. Y ello es así porque no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídico-mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público, al margen por completo del concepto de hecho imponible del IVA. Además, tales entregas de dinero no pueden considerarse como el resultado de un pacto previo oneroso entre dos partes contratantes, en tanto la sociedad mercantil no convenga con la Corporación el importe de la retribución por los servicios prestados, sino que se limite a recibir las cantidades en efectivo que la Entidad, unilateralmente, decide en cada ejercicio presupuestario. A partir de la aplicación de esta doctrina, la Dirección General de Tributos ha considerado que en estas condiciones la sociedad no realiza operaciones sujetas al impuesto. Ello supone interpretar que la mención que se hace en el segundo párrafo del art. 7.8 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. Compartimos el planteamiento realizado por la Dirección General de Tributos, si bien denunciamos que este es uno más de los supuestos en que la doctrina administrativa está adecuando la práctica administrativa a la jurisprudencia comunitaria, sustituyendo la modificación legislativa que hubiera sido deseable.

Los requisitos exigidos para que las sociedades mercantiles sean consideradas como órganos técnico-jurídicos, han sido, en primer lugar que la creación de la sociedad se realice al amparo de lo dispuesto por el art. 85.2 de la Ley 7/1985, como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público. En segundo lugar, su capital debe ser de propiedad íntegra del ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones. También se exige que tenga por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al ente local que los crea. En todo caso, este requisito se matiza por el hecho de que no se excluye que se presten servicios para terceros, pero estas operaciones sí se consideran sujetas al impuesto. En cuanto a la financiación, se tiene que llevar 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. Además, se exige que no exista riesgo alguno de distorsión de la competencia; la exigencia de este requisito deviene directamente de la Directiva 2006/112/CE, en cuyo art. 13 se establece que las operaciones de los organismos públicos pueden quedar exentas de tributación al IVA, siempre y cuando dicha exención no suponga una distorsión en la competencia. Para la interpretación de este requisito, habrá que tener en cuenta la importancia relativa del volumen de operaciones desarrolladas por los empresarios o profesionales en relación con la provisión pública, ya que si esta última tiene carácter aislado o excepcional no debe

concluirse que dicha distorsión es grave o, como precisa la Directiva mencionada, sea “significativa”. Por último, la actividad desarrollada habrá de ser distinta de las contenidas en el art. 7.8 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.

**TRIGESIMOSEGUNDA.-** Por el contrario, cuando los servicios se presten mediante las formas de gestión indirecta que se recogen en la Ley de Contratos del Sector Público, es decir, concesión, gestión interesada, concierto y sociedad de economía mixta, quedarán sujetos al impuesto, aunque la contraprestación percibida sea de carácter tributario. Así, las prestaciones cobradas en las concesiones administrativas de los usuarios están sujetas al IVA, así como los cánones que eventualmente puede satisfacer la Administración, si bien no lo estará ni la constitución de la concesión ni los cánones que satisfaga a la Administración. En la gestión interesada, el gestor repercutirá el IVA a los usuarios y a los cánones que satisfaga la Administración, pero no a los resultados de la cuenta de explotación.

En el concierto, en la repercusión del impuesto sobre la contraprestación percibida de los usuarios, habrá que estar a los pactos existentes entre el Ayuntamiento y el prestador material del servicio, al objeto de comprobar si se trata de una prestación “directa” del servicio, y por tanto no sujeta a IVA, cuando la contraprestación fijada sea una tasa; por el contrario, si el servicio se presta por la empresa en nombre propio y por su cuenta y riesgo, la misma deberá efectuar a los usuarios la repercusión del impuesto correspondiente.

En la encomienda de gestión, es importante tener en cuenta que los servicios se entienden prestados para el encomendante, siendo éste el que se considera prestador de los servicios a efectos de IVA, y no el encomendado. Existen, además, otras formas de actuación de los entes públicos, como van a ser las prestaciones de servicios a través de convenios de colaboración, y a través de fórmulas supramunicipales, junto a la concesión de obra pública, donde se pueden dar una multitud de actuaciones entre el concesionario y la Administración, que no siempre están sujetas al impuesto.

**TRIGESIMOTERCERA.-** En el devengo del impuesto, la regulación de la normativa española es acorde con la comunitaria, al entender, con carácter general que el devengo se produce en el momento de la entrega de bienes o la prestación de servicios. Además, los conceptos de puesta a disposición y ejecución de obra, son conceptos autónomos de Derecho Comunitario, y deben interpretarse de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, por lo que se entiende que la entrega del bien se produce cuando el destinatario adquiere todas las facultades para disponer como dueño de la obra. También tenemos que destacar que cuando se producen pagos anticipados, el devengo se produce en el momento en que se realiza el cobro del precio.

Por otro lado, resulta importante para las Entidades locales, una de las reglas especiales que se recoge en el art. 75 de la Ley 37/1992, respecto al devengo de las certificaciones de obra. Si bien existen corrientes jurisprudenciales contrapuestas, una de las cuales se decanta por considerar que el devengo se produce con la emisión de las certificaciones de obra; sin embargo, defendemos que el devengo se producirá en el momento de la recepción definitiva de la obra entregada, dado que la legislación de contratos establece un documento específico donde se refleja la entrega y recepción total, o excepcionalmente, parcial, como es el acta prevista en la Ley de Contratos del Sector Público, y no la certificación de obras. Incluso si por razones de interés público fuese necesaria la ocupación efectiva de las obras sin haberse producido la recepción formal de los bienes, se requiere un acuerdo expreso del órgano de contratación, de donde se infiere que las obras no se han puesto a su disposición, ya que si fuera así no se requeriría ningún acto administrativo. Además, por la propia naturaleza de la ejecución de la obra pública, la obra ejecutada que se recoge en las certificaciones de obra, no podría ser utilizada por la Administración cuando se hace referencia a los estadios iniciales de una construcción (como son las labores de cimentación u otras similares); y es más, el hecho de que se entendiera la misma en posesión de la Administración y ésta pudiera realizar sin más actuaciones sobre la misma, podría generar problemas en el momento de entender a partir de qué momento comienza la garantía del contratista, ya que éste podría alegar que se han ocasionado perjuicios por la actividad realizada por la Administración contratante. Esta postura, además, viene avalada por el hecho de la modificación que se produjo en el art. 75. Uno de la Ley 37/1992, en virtud del cual cuando se trate de ejecuciones de obra en que las destinatarias sean las Administraciones públicas, el devengo se producirá en el momento de su recepción, lo cual tendrá lugar de acuerdo con la Ley de Contratos del Sector Público; en todo caso, esta regla especial, solo debemos entenderla aplicable al típico contrato de obras y al contrato de concesión de obra pública.

El devengo en las operaciones de expropiación se produce de acuerdo con la legislación que le resulta aplicable, y que no es otra que la Ley de Expropiación Forzosa, en virtud de la cual la entrega se realiza en el momento en que, cumplidos todos los requisitos, se procede a la ocupación de la cosa expropiada por vía administrativa, con independencia de la fecha en que se publique en el Boletín Oficial del Estado.

Por otro lado, el devengo del derecho de superficie, se produce aplicando las reglas de las operaciones de tracto sucesivo, destacando la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos, que considera que cuando parte de la contraprestación sea la entrega de un bien antes del término del plazo, el devengo se produce en el momento en que se produzca dicha entrega, y no a 31 de diciembre.

En relación al devengo de las transmisiones de los derechos de

aprovechamiento urbanístico, nos inclinamos por la postura de que el devengo no debería de producirse cuando se lleve a cabo el primero de los actos de publicación que se recogen en el art. 111 del Reglamento de Gestión Urbanística, sino cuando el acto de reparcelación sea firme en vía administrativa, puesto que es el momento en que se produce la transmisión del dominio.

Otra regla especial lo conforma el devengo en las operaciones de tracto sucesivo. A estos efectos debemos tener en cuenta el principio de libertad de pactos, por lo que habrá que estar a los pliegos de cláusulas administrativas particulares que aprueben las Entidades locales, aunque siempre teniendo en cuenta los plazos máximos regulados en la Ley de Contratos del Sector Público o por la correspondiente Comunidad Autónoma, respecto a los contratos a los que esta normativa resulte de aplicación.

**TRIGESIMOCUARTA.-** Dentro de los diferentes métodos de determinación de la base imponible, nuestra legislación opta, al igual que la normativa comunitaria, por el método de estimación directa, a través del concepto de contraprestación, si bien se establecen una serie de partidas que, bien deben adicionarse al precio, o por el contrario, deben excluirse. Debemos destacar la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en virtud de la cual las arras penitenciales no se encuentran sujetas al impuesto, y que ha sido ya asumida por la Dirección General de Tributos.

En la determinación de la base imponible, debemos destacar igualmente la modificación operada en el art. 79.Cinco de la Ley 37/1992 por la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, que cambia la determinación de la base imponible cuando la operación se lleve a cabo entre partes vinculadas. Este supuesto resultará de aplicación a las Entidades locales, cuando reciban bienes o servicios de sus entes dependientes, y al estar sujetos al Impuesto sobre Sociedades, se considera que la operación se realiza entre partes vinculadas. En todo caso, se deberá aplicar esta regla si la contraprestación pactada es inferior a la que corresponda en condiciones de libre competencia cuando no se genere derecho a la deducción; igualmente si genera derecho a la deducción y la contraprestación es superior al valor normal de mercado. En todo caso, la especial forma de determinar la base imponible en nuestra legislación, que no atiende al valor de la contraprestación, no ha estado exenta de crítica por la doctrina por incumplimiento de la Directiva Comunitaria, si bien desde el año 2005 existe una autorización para que en España la determinación de la base imponible se haga de forma distinta. En los Grupos de Entidades, existe una doble forma de determinar la base imponible, ya que para las operaciones intragrupo se tiene en cuenta el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente.

Por otro lado, en la determinación de la base imponible en las permutas,

teniendo en cuenta que cuando uno de los elementos es un bien a construir, se fija el valor de forma provisional, y en el momento en que se produce la entrega, si el valor era distinto, resultaba necesario proceder a la modificación de la base imponible. Ahora bien, esta actuación ha sido cuestionada por la doctrina, y ha culminado mediante un pronunciamiento de la Comisión, de fecha 2 de abril de 2008, que ha solicitado formalmente al Gobierno Español, a través de un Dictamen motivado, que modifique las normas internas sobre determinación de la base imponible en las permutas, especialmente en las permutas inmobiliarias. Pero en todo caso, el problema no reside tanto en la legislación interna, sino en la aplicación de la misma, puesto que se viene exigiendo que en el momento de la entrega del bien futuro, se emita una factura rectificativa por el incremento en el valor de mercado que hayan experimentado dichas edificaciones desde el momento en que se celebró la permuta. Sin embargo, cuando la contraprestación se fija totalmente en dinero en la adquisición de una futura contraprestación, el IVA que se aplica es el vigente en el momento del pago, sin estar condicionado al valor en el momento de la entrega. Por tanto, no resulta congruente que ante una misma entrega de bienes, la base imponible sea distinta en función de la contraprestación pactada. Esto tendrá importancia en la determinación de la base imponible de las expropiaciones.

**TRIGESIMOQUINTA.-** Las Entidades locales, en su condición de receptoras de subvenciones, se veían frecuentemente afectadas por las limitaciones del derecho a deducir el IVA que se establecían en la Ley 37/1992, y que les provocaba un coste real, ya que en la medida que no podían deducirse las cuotas del IVA soportado, se les estaba tratando como si fuesen un consumidor final. Ahora bien, esta situación ha cambiado tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, y la modificación en la Ley 37/1992 operada por la Ley 3/2006, en virtud de la cual, la percepción de subvenciones no minora el derecho a la deducción.

Por otro lado, en el ámbito local, es frecuente que los entes locales entreguen subvenciones a sus entes dependientes, ya que, en la medida en que estos desarrollan funciones atribuidas a la propia Entidad local, es necesario que dispongan de los recursos financieros necesarios para poder llevar a cabo la ejecución de dichas actividades, y cuya consideración se ha visto modificada a partir del año 2006, como hemos visto anteriormente.

Las subvenciones de explotación (bien se destinen a compensar déficit de explotación o a aumentar la remuneración de los factores de producción de una explotación poco rentable), al no darse los requisitos exigidos por el art. 78 de la actual Ley del IVA, no forman parte de la base imponible del IVA; además, no constituirían la realización de los presupuestos delimitadores que conforman el hecho imponible y que se recogen en el art. 4 de la Ley 37/1992, siendo las “entregas de bienes y prestaciones de servicios”, por lo que no constituyen en sí mismas operaciones sujetas a IVA. En todo caso, tras la modificación

operada por la Ley 3/2006 en la Ley 37/1992, ha cambiado el tratamiento de estas subvenciones respecto a la inclusión en el denominador del porcentaje de prorrata, ya que con anterioridad, su inclusión en el denominador y en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias dependía de que la finalidad fuera compensar pérdidas derivadas de las actividades propias del tráfico mercantil de la entidad, tanto si las mismas ya se habían producido como si se trataba de pérdidas esperadas o previstas pero aún no producidas; por el contrario si estaban destinadas a asegurar una rentabilidad mínima, con el objeto de compensar los menores ingresos que se producían por el establecimiento de precios políticos o para fomentar la realización de determinadas actividades específicas, entonces sí resultaban objeto de inclusión.

Dentro del principio de colaboración, que debe presidir las relaciones entre la Entidad local y otras Administraciones públicas, es frecuente que los municipios reciban subvenciones tanto del Estado como de la Comunidad Autónoma respectiva para coadyuvar a la financiación de sus inversiones. En estos supuestos, no se consideran vinculadas al precio las subvenciones que se pueden otorgar por otras Administraciones públicas para la financiación de proyectos de la Entidad local, si las mismas no se establecen en función del volumen de servicios o de las unidades de obra entregadas, sino en función del coste de las obras, y en virtud de ello, no deben formar parte de la base imponible por los servicios prestados por el Ayuntamiento.

En las subvenciones entregadas por las Entidades locales, es fundamental, cuando se opta por la prestación indirecta mediante concesión, la fórmula de determinación de las subvenciones o compensaciones que en cada caso se elijan, para compensar, en su caso, a las empresas, al objeto de determinar si las mismas forman parte de la base imponible del IVA. Y ello dependerá de que el montante se pueda fijar con carácter previo a la realización de la actividad.

**TRIGESIMOSEXTA.-** Por otro lado, en el ámbito de la cuantificación del hecho imponible, debemos tener en cuenta las consecuencias de la inclusión del IVA en las ofertas, ya que en el ámbito de las Administraciones públicas existe la presunción legal de que en las ofertas dirigidas a las mismas siempre se considera el IVA incluido. Frente a esta norma especial, la norma general que establece la Ley del IVA es precisamente la contraria, ya que cuando en una factura no se haya repercutido expresamente la cuota del impuesto que corresponde, se entenderá que la contraprestación no incluye dicha cuota. En este ámbito, se están planteando problemas derivados de la aplicación de la nueva Ley de Contratos del Sector Público, dictada como consecuencia de la transposición de la Directiva 2004/18/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios, que entre otros aspectos, parte de considerar, al fijar los umbrales de los contratos, que no se entiende incluido el IVA. A este respecto, se han planteado dudas interpretativas, puesto que en la nueva Ley de Contratos se

utilizan términos tales como importe, valor estimado del contrato, cuantía, en los que no siempre queda clarificado si se considera el IVA incluido. En este sentido, existen diferentes dictámenes legales que determinan que en las garantías provisionales no se considera incluido el IVA, tampoco en los importes de los contratos menores; y por último, una regla general que alude a que en los preceptos que hacen referencia a la fase de preparación y adjudicación no se considerará el IVA incluido, mientras que en los posteriores a la adjudicación, se debe entender que cuando se alude al importe del contrato, se incluye la totalidad de la contraprestación que habrá que satisfacer al proveedor, y por tanto, con el IVA incluido.

En el supuesto de ofertas dirigidas a Administraciones públicas en las que, pese a la exigencia de la Ley de Contratos del Sector Público que exige que se indique como partida independiente el importe del IVA que debe soportar la Administración, no se haga mención expresa al mismo; consideramos que aunque en la actual Ley de Contratos no se incluya un precepto similar a la presunción del IVA en las ofertas que se incluía en la anterior Ley de Contratos, sin embargo, dicha presunción podríamos seguir aplicándola, ya que no han sufrido ninguna modificación en esta materia, los artículos de la Ley 37/1992 y de su Reglamento de desarrollo donde se incluye dicha presunción. Además, la actual Ley de Contratos es congruente con la Ley del IVA en este aspecto al exigir que se indique como partida independiente el IVA, y por tanto, en los pliegos que han de regir la contratación se debe seguir incluyendo que en la oferta formulada por los licitadores se debe considerar el IVA incluido. Y ello es así porque la razón de fondo que justifica dicha presunción de inclusión sigue vigente, y es dar certeza a los precios de los contratos de las Administraciones públicas, cuyos importes totales han de estar en consonancia con las previsiones presupuestarias.

**TRIGESIMOSÉPTIMA.-** En nuestro ordenamiento el tipo de gravamen se fija en la actualidad en el general del 16 % y los reducidos del 4 y del 7 por ciento. A estos efectos, en virtud de la modificación del art. 20.Uno.22 de la Ley 37/1992, se ha introducido un nuevo concepto de rehabilitación, más amplio que el anterior, con lo que se va a incrementar el número de obras que reciben esta calificación. Como se recoge en la Exposición de Motivos del RDL 2/2008, de medidas de impulso a la actividad económica, con ello se atiende a las demandas formuladas por el sector empresarial; y al mejorar el régimen fiscal, se trata de favorecer la renovación del parque de viviendas, en especial en el centro urbano de las ciudades.

**TRIGESIMOCTAVA.-** Para que se pueda llevar a cabo la deducibilidad del impuesto se tienen que dar una serie de requisitos subjetivos, ya que solo se podrá ejercitar dicho derecho en la medida en que las Entidades locales actúen realizando actividades empresariales o profesionales, pudiendo tener derecho a deducirse las cuotas del IVA que hayan soportado en la adquisición de bienes o prestaciones de servicios. Además de que los Ayuntamientos realicen

actividades empresariales, se precisa que los bienes se destinen a la realización de operaciones sujetas y no exentas, por lo que no sería posible la deducción cuando posteriormente se lleva a cabo una concesión administrativa, ya que este supuesto está no sujeto en virtud del art. 7.9 de la Ley 37/1992. También existen otras limitaciones, puesto que no pueden ser objeto de deducción las cuotas soportadas en actividades sujetas y exentas cuando estemos ante exenciones limitadas. Esta limitación tendrá importantes consecuencias en el ámbito de las Entidades locales, donde a la mayor parte de las actividades que realizan y que podrían considerarse sujetas al impuesto, les resultan de aplicación las exenciones del art. 20.Uno de la Ley 37/1992.

Por otro lado, las cuotas soportadas no podrán ser objeto de deducción cuando se considere que las Entidades locales no actúan como empresarios o profesionales, sino desarrollando sus funciones de poder público, y tampoco las relativas a las prestaciones de servicios por las que se reciba una contraprestación de carácter tributario, o se realicen con carácter gratuito, de acuerdo con el art. 7.8 de la Ley 37/1992. Igualmente se requiere que las cuotas sean soportadas por repercusión directa, por lo que para ejercer el derecho a la deducción, se tienen que prestar directamente los servicios correspondientes, no siendo procedente cuando el servicio sea realizado mediante una entidad concesionaria.

Además, el art. 95.Uno de la Ley del IVA establece el principio general de afectación exclusiva, de forma que no son deducibles, salvo determinadas excepciones, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios, cuyo uso empresarial o profesional es sólo parcial, admitiéndose únicamente la deducción parcial respecto a los bienes de inversión. La aplicación de este requisito puede dar lugar a que se produzcan consumos empresariales, cuyas cuotas de IVA habrían de ser deducibles por aplicación del principio de neutralidad que, sin embargo, quedan excluidas del ámbito de la deducción. La doctrina ha puesto de manifiesto la dudosa compatibilidad de este requisito con el Derecho Comunitario, ya que la deducción parcial se admite, en la actualidad, en el art. 168 de la Directiva 2006/112/CE. En relación con los entes públicos, y dado que los mismos actúan frecuentemente como consumidores finales y no como empresarios o profesionales cuando prestan servicios públicos, puede ocurrir que la afectación de los bienes sea sólo parcial. Ahora bien, en recientes pronunciamientos, la Dirección General de Tributos está admitiendo la deducción de cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios distintos a los de inversión y aunque la afectación no sea exclusiva, siempre y cuando se utilice un criterio razonable y homogéneo.

**TRIGESIMONOVENA.-** Las Entidades locales, cuando actúen como empresarios o profesionales, vendrán obligadas a cumplir todas las obligaciones formales derivadas del tributo, como cualquier otro operador económico, aunque se establecen una serie de peculiaridades. Con carácter general, quedan obligadas a efectuar la repercusión siempre que actúen en el



ejercicio de una actividad empresarial, de acuerdo con el R.D. 1496/2003 por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En relación a las obligaciones censales, están obligadas a comunicar el comienzo, modificación y cese de las actividades empresariales, así como la inscripción en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, y las sociedades mercantiles están obligadas a inscribirse en el Registro de Grandes Empresas cuando el volumen de operaciones supere los 6 millones de euros. Además, dentro de sus labores de colaboración con otras Administraciones públicas, se establece la posibilidad de que la Agencia Estatal de Administración Tributaria suscriba convenios de colaboración con las Entidades locales para el intercambio de información censal.

También vienen obligadas al cumplimiento de las obligaciones informativas, teniendo en cuenta que se establecen una serie de especialidades aplicables a las Administraciones públicas; en primer lugar, las entidades integradas en las distintas Administraciones públicas deberán incluir, además, en la declaración anual de operaciones con terceras personas, las subvenciones, auxilios o ayudas que se concedan con cargo a sus presupuestos generales, o que gestionen por cuenta de entidades u organismos no integrados en dichas Administraciones públicas. Estas operaciones se entenderán satisfechas el día en que se expida la correspondiente orden de pago; en caso de que esta fase no exista, la operación se entenderá satisfecha cuando se efectúe el pago. En segundo lugar, se admite que se presente una declaración anual de operaciones con terceras personas, respecto de cada uno de los sectores de su actividad con carácter empresarial o profesional que tenga asignado un número de identificación fiscal diferente, o respecto de la totalidad de ellos.

Ahora bien, en el ámbito de las Entidades locales, nos encontramos con que se pueden producir diferencias respecto a las declaraciones de terceros con los que se relacionan. Y ello se produce como consecuencia de los procedimientos específicos que se requieren en la Administración local para el reconocimiento de la obligación, que pueden producir retrasos en la contabilización de los justificantes de gastos que se registran para la confección del modelo 347. En estos supuestos, cuando la factura se recibe una vez transcurrido el plazo de presentación de la declaración, se hará constar en el año natural en que se reciba la factura, presentando una declaración complementaria a la del año en que debió figurar la operación no declarada. Además, los programas de Contabilidad que se utilizan en las Entidades locales, pueden tener la opción de que se marque si el concepto presupuestario respectivo puede afectar al Modelo 347. Igualmente, los programas de Contabilidad deben permitir que en los pagos a justificar y anticipos de caja fija que se otorguen, si bien el pago se registra a nombre de un tercero habilitado, el control se haga sobre los justificantes de gastos que se aporten en la justificación de las referidas operaciones.

Igualmente, las Entidades locales vienen obligadas a presentar autoliquidaciones y a ingresar el importe correspondiente que se derive de ellas, dentro de los plazos establecidos. A este respecto podemos distinguir autoliquidaciones periódicas y no periódicas, destacando los nuevos modelos que se han impuesto como consecuencia del establecimiento de la tributación de los Grupos de Entidades.

Asimismo, se establecen una serie de obligaciones estadísticas, que se instrumentan a través del *Sistema Intrastat*, así como obligaciones registrales, con la obligación de llevar los libros registro de facturas expedidas, recibidas, de bienes de inversión y determinadas operaciones intracomunitarias. En relación al cumplimiento de las obligaciones de contabilización, en el ámbito local hay que distinguir por un lado, la Entidad local y sus organismos autónomos, que están sometidos a los planes de contabilización pública, mientras que a las sociedades mercantiles y las entidades públicas empresariales se les aplican los planes de contabilidad aplicables a las empresas. Para el registro de sus operaciones para las Entidades locales existen tres planes de contabilidad, en función del número de habitantes y del presupuesto, aplicables a partir del año 2006: Modelo Normal, Simplificado y Básico. Las sociedades mercantiles y las entidades públicas empresariales aplicarán alguno de los dos planes vigentes a partir del 2008: el Plan General de Contabilidad, o cuando se den determinados requisitos, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, sin perjuicio de que también existen aprobados algunos planes sectoriales.

**CUADRAGÉSIMA.-** Es interesante la incidencia del IVA en la determinación de los costes a efectos de contabilidad analítica de las Entidades locales, partiendo de la importancia que tiene que los entes públicos controlen los costes imputables a las distintas actividades que llevan a cabo, al objeto de que proporcione la información necesaria para la planificación y control de la actividad de la Entidad local, así como para posibilitar la toma de decisiones, teniendo en cuenta, además, que los costes van a servir como límite para el establecimiento y exigencia de tasas y precios públicos. Centrándonos en el IVA, debemos partir de que estamos ante un tributo neutral, lo que debería permitir gravar el valor añadido en cada fase del circuito de producción y distribución, sin que el impuesto forme parte del coste de la mercancía. Por tanto, en principio, la repercusión del IVA no tendría que tener incidencia en la determinación del coste de producción.

Ahora bien, esto es así respecto a las operaciones sujetas y no exentas, pero no respecto a las sujetas y exentas o a las no sujetas, donde el IVA se adiciona al precio de adquisición. Además, si el ente correspondiente realiza actividades empresariales y otras que no tengan tal carácter, viene obligado a aplicar la regla de la prorata, teniendo en cuenta que el importe no deducible se añadirá al coste del precio de adquisición. Ahora bien, el criterio de adicionar el IVA no deducible al importe del coste de adquisición ha sido

criticado por la doctrina, ya que cuando se realiza esta operación, la empresa convierte en coste de adquisición del bien un impuesto que soportó con motivo de la adquisición del mismo, lo que lleva a que un impuesto neutral, que no debería incidir sobre los costes, se convierte en el año de adquisición, en coste del ejercicio, con la consiguiente distorsión.

Existen diversas disposiciones legales en el ámbito local que exigen el suministro de información correspondiente a los costes de las prestaciones de servicios. Además, en la Ley 37/1992 se establecen una serie de cautelas para evitar que el funcionamiento del impuesto suponga un sobrecoste en la realización de las operaciones, como ocurre en los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o de los Grupos de Entidades, así como en exenciones de carácter técnico en entregas de bienes, y en la repercusión en las operaciones vinculadas y en las operaciones de autoconsumo.

**CUADRAGESIMOPRIMERA.-** No todos los regímenes especiales recogidos en la Directiva 2006/112/CE, resultan de aplicación a las Entidades locales, teniendo en cuenta, en todo caso, que su aplicación tiene carácter voluntario, pudiendo distinguir aquellos en que las Entidades locales pueden resultar sujetos pasivos, de aquellos otros en que pueden ser destinatarios de los mismos.

Respecto a los regímenes especiales, es posible que las Entidades locales puedan optar por la tributación dentro del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, que se producirá fundamentalmente cuando sean titulares de explotaciones forestales; pudiendo ser aplicado por las Entidades locales o sus organismos autónomos, pero no por las sociedades mercantiles creadas al efecto, y siempre y cuando detenten la titularidad de la explotación. Como peculiaridades de este régimen debemos destacar que las cuotas soportadas no serán deducibles, y que en todo caso estaremos ante un sector diferenciado de actividad. Además, para que se produzca la compensación que se recoge en la Ley, las actividades se tienen que realizar en el marco de operaciones empresariales; por lo que no se aplicará cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios no se realicen en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales por las Entidades locales. Por otro lado, cuando la Entidad local actúe como destinatario de las operaciones, la regla general es que el reintegro de las compensaciones deba realizarse en el momento en que tenga lugar la entrega de los productos naturales o se presten los servicios, salvo que el pago efectivo de las compensaciones quede demorado por acuerdo entre los interesados; solución que habrá de adoptarse en el marco de las Entidades locales, donde el gasto se debe realizar previa la tramitación de las fases de ejecución presupuestaria, y teniendo en cuenta que como la regla general para el reconocimiento de las obligaciones es el “servicio hecho”, sólo se podría realizar el pago de la compensación en el momento del devengo, cuando se tramite un pago a justificar.

Por otro lado, es necesario destacar el régimen de Grupo de Entidades, introducido en la actual Ley del IVA por la Ley de Medidas para la prevención del fraude fiscal. En la aplicación de este régimen a la Entidad local, el Ayuntamiento o la Diputación tendrían el carácter de entidad dominante, sin que puedan integrarse en el Grupo de Entidades los organismos autónomos, por ser una entidad sin capital social; la necesidad de que cuente con capital social parece desprenderse del articulado de la Ley, en cuanto contempla una referencia específica a la adquisición de participaciones de una entidad para integrarla en el Grupo.

En este régimen, que tiene carácter voluntario, se puede optar tanto por la aplicación de la modalidad básica, como por la denominada “ampliada” o “agregada”, que consiste en constituir un sector diferenciado para las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas entre las entidades del Grupo y realizadas en el territorio de aplicación del impuesto. Ahora bien, para las empresas existe una ventaja, desde el momento en que se pueden deducir íntegramente las cuotas soportadas, con independencia de su propia prorrata. En todo caso, se tiene que tratar de operaciones que generen el derecho a deducir, es decir, sujetas y no exentas. Se establecen las obligaciones que corresponden a la Entidad local, además de las relativas a suministro de información antes de la aplicación de este régimen especial y durante el mes de diciembre de cada año; tienen que presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas agregadas del Grupo de Entidades, procediendo, en su caso, al ingreso de la deuda tributaria o a la solicitud de compensación o devolución que proceda.

En los supuestos en que resulte procedente la aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia, la Entidad local actuaría como sujeto pasivo de la operación, puesto que la Ley recoge que están obligados al pago del recargo de equivalencia los sujetos pasivos del impuesto que efectúen las entregas sometidas al mismo. A estos efectos, las personas o entidades que no sean sociedades mercantiles y realicen habitualmente operaciones de ventas al por menor, estarán obligadas a acreditar ante sus proveedores el hecho de estar sometidos o no al régimen especial del recargo de equivalencia, en relación con las adquisiciones o importaciones de bienes que realicen.

La aplicación del régimen especial de los bienes usados, obras de arte, antigüedades y bienes de colección a las Entidades locales, únicamente se producirá cuando sean destinatarios de las operaciones que se encuentran dentro de su ámbito objetivo, ya que no pueden actuar como sujetos pasivos, dado que la Ley 37/1992 exige que se trate de sujetos pasivos revendedores; requiriéndose que se produzca con habitualidad la realización de este tipo de operaciones, y que los bienes hayan sido adquiridos con la intención de proceder a su reventa, actividades que, en estas circunstancias, difícilmente van a ser realizadas por los entes locales.

**CUADRAGESIMOSEGUNDA.-** Por tanto, y para terminar, podemos concluir diciendo que en la aplicación del IVA a las Entidades locales, estamos ante un supuesto complejo, por la amplia gama de servicios que prestan las mismas, y que básicamente se va a manifestar en los supuestos de sujeción o no sujeción al impuesto; aplicación que va a depender de múltiples factores (conurrencia con el sector privado, forma elegida para la prestación de los servicios, o forma de financiación de los mismos, entre otros), lo que determina en la práctica, que la solución a los problemas planteados dependa de las circunstancias concretas que en cada caso puedan concurrir, y todo ello de acuerdo con la regulación del impuesto, con las aportaciones armonizadoras comunitarias y con la interpretación que la jurisprudencia europea y nacional y la doctrina administrativa realizan en cada momento. Además, la determinación de la aplicación o no del impuesto afecta a las relaciones que las Entidades locales mantienen con sus entidades dependientes y con terceros, tanto en sus relaciones con los proveedores de bienes y servicios, como en último término, con los usuarios que demandan los mismos, lo que va a exigir un análisis pormenorizado para determinar la aplicación o no del impuesto en cada caso determinado.

# **BIBLIOGRAFÍA**



- ABELLA POBLET, E. y DEL POZO LÓPEZ, J.: “El IVA y las Corporaciones Locales (1)”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 15. 1986.
- *Manual del IVA*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados; Madrid. 1986.
- “Algunas operaciones no sujetas al IVA. Especial referencia a las de mayor interés para la Administración Local”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 15/16. 1996.
- *Manual del IVA*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados; Madrid. 1996.
- ABELLA POBLET, E.: *Manual del IVA*; Wolters Kluwer España, S.A. 3<sup>a</sup> Edición, Madrid. 2006.
- ADAME MARTÍNEZ, F.D.: “Las transmisiones de bienes afectos a una actividad empresarial o profesional en pública subasta administrativa o judicial ante el IVA y el ITPAJD”; *Crónica Tributaria*, nº 99. 2001.
- “El Impuesto sobre el Valor Añadido”, en AAVV: *Manual de Derecho Tributario*; Editorial Comares, 2001.
- “El régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias en el IVA: análisis de los problemas generados por su funcionamiento y consideraciones sobre la necesidad de sustituirlo por el régimen definitivo”, en AAVV: *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales armonizados*; Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 2004.
- ALBI, F.: *Tratado de los Modos de Gestión de las Corporaciones Locales*; Aguilar, Madrid. 1960.
- ALBILAÑA GARCÍA-QUINTANA, C.: “Las operaciones inmobiliarias como actividad empresarial en el IVA”; *Impuestos*,



nº 1. 1986.

- ALEMANY SÁNCHEZ DE LEÓN, L. F.: “El IVA en la actividad municipal. Análisis de algunas cuestiones interpretativas”; *Tributos Locales*, nº 9. 2001.
- ALENZA GARCÍA, J. F.: “Condena en costas, tasación de costas y repercusión del I.V.A. (A propósito del Auto del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1995)”; *Revista de Derecho Procesal*, nº 2. 1996.
- ALIAGA AGULLÓ, E. y NAVARRO FAURE, A. Comentario a la Sentencia del TSJ de Cataluña 327/1997, de 17 de abril; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 96. 1997.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: “Imposibilidad conceptual de apropiación indebida del IVA repercutido y no ingresado”; *Gaceta Fiscal*, nº 206. 2002.
- ÁLVAREZ ARROYO, F.: *El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*; Editorial Navarra, Pamplona. 1996.
- AMOR PÉREZ, M.: “El IVA en la tasación de costas”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 17. 2006.
- ANJOU GONZÁLEZ, J. d.: *Las Mancomunidades Intermunicipales en el Régimen Local Español*; Editorial Ministerio de Administraciones Públicas. Madrid. 1994.
- AROCA MORAL, D.: “La misteriosa fiscalidad del derecho de superficie en el ámbito empresarial”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 22. 2006.
- AAVV (Dir. y Coord. SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.): *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; Edición Fiscal CISS, Valencia. 2006.
- AAVV (Dir. CALVO ORTEGA, R.): *La reforma de las Haciendas Locales*; Lex Nova, Valladolid. 1991.
- AAVV: *Contratación del Sector Público Local*; Wolters Kluwer España, S.A. 2008.
- BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A.: “Las tarifas de los servicios públicos”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*,

nº 22. 1998.

- BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. y BALLESTEROS FERNÁNDEZ, M.: *Manual de gestión de Servicios Públicos Locales*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid. 2005.
- BANACLOCHE PÉREZ, J.: “El arrendamiento y el IVA”; *Impuestos*, nº 1. 1986.
- “Las consultas vinculantes del IVA”; *Impuestos*, nº 10. 1986
- “El IVA en la actividad de los Ayuntamientos”; *Impuestos*, nº 6. 1.987.
- “Los regímenes Especiales en el IVA”; *Impuestos*, nº 3. 1987.
- “Las subvenciones en el IVA”; *Impuestos*, nº 6. 2000.
- “IVA: pagos a cuenta”; *Impuestos*, nº 21. 2006.
- BARRERO RODRÍGUEZ, C.: “Fórmulas asociativas de prestación de servicios supramunicipales: la comarca, mancomunidades de municipios y consorcios”; *Revista de Estudios Locales*, nº 81. 2005.
- BEIRAS CAL, A.: “Concesiones administrativas. Pagar por lo que no se tiene”; *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 20. 2005.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “IVA y encomiendas de gestión”; *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 4. 2006.
- “Determinación del IVA soportado deducible en el caso de partes de edificios afectos exclusivamente a una actividad gravada ¿prorrata especial o general?; *Quincena Fiscal*, nº 10. 2008.
- BORJA SANCHIS, A.: “Un estudio del apartado 8º, del artículo 7, de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 180. 2000.
- BURGÉS, L.: *La contabilidad en el IVA*; Editorial CEAC, Barcelona. 1986.
- CAAMAÑO ANIDO, M.A., CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A.: Comentario de la St. de 6 de febrero de 1997; *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las*

- Comunidades Europeas*, Tomo II La Ley Actualidad, S.A., Madrid 2001.
- CABANILLAS SÁNCHEZ, A.: *La recepción de la obra*; ADC. 1978.
  - CALVO ORTEGA, R.: *La nueva Ley General Tributaria*; Cívitas, Madrid. 2004.
  - “Vivienda habitual: aspectos tributarios. Consideraciones críticas”; *Nueva fiscalidad*, nº 1. 2007.
  - CABRERA FERNÁNDEZ, J. M.: *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*; Editorial CISS, S.A. Valencia. 1998.
  - CALVO VERGEZ, J.: “En torno al devengo del IVA en los contratos de arrendamiento financiero: análisis de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de noviembre de 2004”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 7/8. 2005.
  - “La trascendencia de la factura desde el punto de vista de su eficacia probatoria a efectos del IVA: comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 noviembre 2004”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 13. 2005.
  - “La necesaria delimitación IVA-Transmisiones patrimoniales onerosas en el ámbito inmobiliario a la luz de la incompatibilidad existente entre ambos impuestos: aspectos conflictivos”; *Gaceta Fiscal*, nº 251. 2006.
  - “Base imponible del IVA en operaciones interiores: análisis de las subvenciones como concepto integrante de la misma y de su tratamiento en la regla de la prorrata (en torno a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005); *Impuestos*, nº 1. 2006.
  - “¿Se encuentran sujetos al IVA los servicios prestados por una sociedad de titularidad municipal? Análisis del criterio manifestado por la DGT en contestación a consulta de 25 de mayo de 2007”; *Quincena Fiscal*, nº 11. 2008.
  - CARBAJO VASCO, D.: “Una nota sobre la nueva regla del devengo del IVA en las ejecuciones de obras para las Administraciones Públicas”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 7. 2002.

- CARRASCO PARRILLA, P. J.: “El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea” en AAVV (Dir. COLLADO YURRITA, M.A.): *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*; Ed. Colex, Madrid. 2005.
- CASADO OLLERO, G.: “Fundamento jurídico y límites de la armonización fiscal en el Tratado de la C.E.E.”; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 38. 1983.
- “El IVA y las operaciones de los entes públicos”; *Impuestos*, Vol. II. 1986.
- CASANA MERINO, F.: “El tráfico de bienes usados en el IVA español y en la normativa y jurisprudencia comunitarias”; *Impuestos*, nº 10. 1990.
- “El devengo y la norma aplicable al supuesto de hecho”; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 90. 1996.
- CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR. F.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*; Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 1990.
- CERVELLO GRANDE, J. M: “Algunas consideraciones sobre las relaciones entre el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD”; *Impuestos*, nº 5. 1986.
- COBO OLVERA, R.: *Régimen de las Tasas y Precios públicos de las Entidades Locales en la Ley 25/1998, de 13 de julio*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid. 1998.
- COLLADO YURRITA, M. A.: “El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: algunas cuestiones controvertidas”; *Tributos Locales*, nº 17. 2002.
- CORRAL GARCÍA, E.: *Expropiación municipal*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados; Madrid. 2000.
- “Origen, evolución y situación actual de las Comunidades de Villa y Tierra”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 15. 2004.
- CORS MEYA, F. X.: “Delimitación entre tasas y precios públicos”; *Revista de la Hacienda Autonómica y Local*, nº 57.

1989.

- “Precios públicos: parafiscalidad, sujeción al IVA y exacciones de efectos equivalentes a derechos de aduanas”; *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 67. 1990.
- COSMEN MATESÁN, E. y RUIZ ZAPATERO, G.: “Transmisiones Patrimoniales, Actos Jurídicos Documentados e IVA: un supuesto”; *Impuestos*, nº 3. 1987.
- CRUZ AMORÓS, M.: “Los bienes de inversión en el IVA”; *Carta Tributaria*, nº 13. 1985.
- CRUZ PADIAL, I.: “Comentario a la Sentencia de 26 de junio de 1997 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas: Incompatibilidad del IVA con el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego en la Ley 5/1990, de 29 de junio”; *Impuestos*, nº 15, 1999.
- “Fraude en el IVA: sentencia comunitaria y anteproyecto de la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal”; *Fiscal mes a mes*, nº 122. 2006.
- CUSCÓ TURELL, M.: “La sujeción de las cuotas de urbanización al impuesto sobre el Valor Añadido: peculiaridades”; *Tributos Locales*, nº 56. 2005.
- CHECA GONZÁLEZ, C.: “Régimen de los bienes de inversión en el Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 51. 1986.
- *Impuesto sobre el Valor Añadido*; Editorial Lex Nova, Valladolid. 1993.
- “Subvenciones incluidas en la base imponible del IVA por estar directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas a este impuesto. La cuestión en el sector de los forrajes disecados”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 5. 2005.
- “El fundamental derecho a la deducción en el IVA no puede limitarse, ni menos eliminarse, por la exigencia del cumplimiento de determinadas obligaciones formales”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 10. 2006.
- “El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”; *Impuestos*, nº 18. 2006.

- "Las Comunidades de Regantes, aunque tengan el carácter de Corporaciones de Derecho Público, no se incardinan en la Administración Pública Institucional, por lo que no les resulta aplicable la exención establecida en el art. 45.I.A.a) del TR ITP y AJD"; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 9. 2007.
- DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, A.: "Los entes públicos y el IVA"; *Impuestos*, nº 7. 1998.
- DE VICENTE GARCÍA, J. y ADAME MARTÍNEZ, F.: *Régimen fiscal del agua: Tributos estatales, autonómicos y locales*; Editorial Comares, Granada. 2008.
- DEL CAMPO VÁZQUEZ, R.: "El adquirente como destinatario exclusivo de la comunicación fehaciente en la renuncia a la exención de IVA"; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 16. 2006.
- DELGADO PACHECO, A.: "¿Hasta dónde llega la responsabilidad derivada de contratas y subcontratas?"; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 11. 2004.
- "El "levantamiento del velo" en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA"; *Noticias de la Unión Europea*, nº 280. 2008.
- DIEZ-PICAZO, L.: *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*. Tomo I, Cívitas Ediciones S.L., Madrid. 2007.
- DOCAVO ALBERTI, L.: "El derecho a deducción del IVA en el Derecho Comunitario en relación con los derechos nacionales. Requisitos formales de la facturas"; *Impuestos*, nº 14. 1990.
- ESSEVERRI GONZÁLEZ, E.: "Las Diputaciones como administraciones delegadas de las entidades locales" en AAVV (Coord. FERREIRO LAPATZA, J. J.): *Tratado de derecho financiero y tributario local*; Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid. 1993.
- "La responsabilidad tributaria en la contratación de obras y servicios" en AAVV: *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria*; Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. 2005.
- FALCÓN Y TELLA, R.: "Los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos en el IVA"; *Impuestos*, nº 2. 1990.
- "El derecho de superficie en el IVA (STJCEE de 4 de diciembre

de 1990)”; *Impuestos*, nº 15/16. 1991.

- Comentario a la Resolución del TEAC de 23 de julio de 1991, *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 76. 1992.
- “Los arrendadores de inmuebles en el IVA: el artículo 13 B) b) de la Sexta Directiva y el ordenamiento español”; *Revista de Instituciones Europeas*, Vol. 18, nº 1. 1992.
- “Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA”; *Impuestos*, Vol. I. 1992.
- “Repercusión del IVA sobre entes públicos (I): la imposibilidad de reconocer al repercutido prerrogativa o privilegio alguno en relación con el Impuesto”; *Impuestos*, nº 8. 2000.
- “Responsabilidad subsidiaria en los supuestos de contratación o subcontratación en el Anteproyecto de LGT (II): las retenciones”; *Quincena Fiscal*, nº 9. 2003.
- *Régimen fiscal de la concesión de obra pública (IVA, ITPAJD, ICIO e IBI)*; Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid. 2006.
- “Las permutas inmobiliarias, los convenios expropiatorios y el IVA: la improcedencia de revisar la base imponible con ocasión de la posterior entrega de edificaciones o suelo edificable”; *Quincena Fiscal*, nº 12. 2006.
- “Dos consecuencias del principio de interdicción constitucional de la compensación financiera silenciosa u oculta (stille Finanzausgleich) en el ITPAJD: las concesiones y los tipos incrementados de AJD en caso de renuncia a la exención de IVA”; *Quincena Fiscal*, nº 7. 2007.
- “La nueva regulación del autoconsumo externo de servicios (art. 12.3º LIVA) y la necesidad de una interpretación paralela en el ámbito del autoconsumo externo de bienes (art. 9.1.b)”, *Quincena Fiscal*, nº 1. 2007.
- “Condena en costas, retenciones e IVA”; *Quincena Fiscal*, nº 22. 2007.
- “De nuevo sobre la base imponible en las permutas inmobiliarias: dictamen motivado de la Comisión”; *Quincena Fiscal*, nº 9. 2008.

- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M.: “Otorgamiento de concesiones administrativas y su posterior transmisión. Tipo impositivo aplicable”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 21. 2001.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. y PÉREZ RON J. L.: “Base imponible de los arrendamientos de local de negocio en el IVA”; *Impuestos*, nº 6. 1986.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: “El sistema de financiación español: principios constitucionales que lo delimitan”; *Revista Venezolana de Gerencia*, nº 14. 2001.
- “Los Entes Locales: sujeción, deducción y repercusión del IVA”; *Tributos Locales*, nº 16. 2002.
- “Declaración y pago del IVA. Actuaciones administrativas para su control”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 220. 2003.
- “Las tasas locales por servicios y actividades tras la nueva LGT”; *Tributos Locales*, nº 52. 2005.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: “La tasa como contraprestación de los servicios públicos locales a la luz de la nueva Ley General Tributaria”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 19. 2004.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: “Delimitación normativa del IVA en España y su conexión con las Directivas Comunitarias”; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 49. 1986.
- “Los supuestos de no sujeción: especial referencia a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por un ente público” en *El IVA en el sistema tributario español*; I, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1986.
- “Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad”, *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 64. 1989.
- GARCÍA AÑOVEROS, J.: “La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto”; *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 39. 1960.
- GARCÍA BALSEIRO, G.: “El concepto de arrendamiento en el IVA”; *Impuestos*, nº 4. 2005.



- GARCÍA CAMPOS, M. y ZORNOZA PÉREZ, J.: “La tasa sobre el juego y su Gravamen complementario como impuestos sobre el volumen de negocios”; *Impuestos*, nº 10. 1997.
- GARCIA CASTELAO, A.: “Las arras en el Impuesto sobre el Valor Añadido español: impacto de las STJCEE de 18 de julio de 2007”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 13. 2007.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.: “La actividad industrial y mercantil de los Municipios”; *Revista de Administración Pública*, nº 17. 1995.
- GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, F.: *Legislación de expropiación forzosa. Comentarios y jurisprudencia*; Ed. Comares, Granada. 1999.
- *El justiprecio de la expropiación forzosa*; Ed. Comares, Granada. 2001.
- GARCÍA LÓPEZ, C. E.: *Aplicación del IVA a las Entidades Locales, sus organismos, fundaciones y empresas*; Editorial CISS, Valencia. 1997.
- GARCÍA NOVOA, C.: “Modificaciones en la regulación del IVA introducidas por la Ley del Prevención del Fraude”; *Quincena Fiscal*, nº 13. 2007.
- GARCÍA NOVOA, C., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *El IVA y los Ayuntamientos*; Editorial Aranzadi S.A., Navarra. 2006.
- GARCÍA-OVIES SARANDESES, I.: “La tributación de los entes públicos en la nueva Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 120. 1995.
- GARCÍA RUBIO, F.: “Las fundaciones como forma de gestión local”; *Revista de Estudios Locales*, nº 96. 2006.
- GARDE ROCA, J. A.: “Los servicios financieros y el IVA”; *Impuestos*, nº 7. 1989.
- GARRIDO FALLA, F.: *Tratado de Derecho Administrativo*, Vol. II; Editorial Instituto de Estudios Políticos, Madrid. 1966.
- GÓMEZ GRACIÁ, J. J.: “El aumento del IVA y su repercusión en los contratos celebrados por las Entidades Locales”; *El*

*Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 13. 1992.

- GONZÁLEZ PINO, A.: “Evolución jurisprudencial de la expropiación forzosa respecto al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 15. 1998.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “El IVA y las subvenciones directamente vinculadas al precio (Comentario de las Sentencias del TJCE –Sala 2<sup>a</sup>- de 15 de julio de 2004); *Noticias de la Unión Europea*, nº 253. 2006.
- HERRERA MOLINA, P. M.: “El tipo cero en el IVA: su establecimiento por la Ley de Presupuestos y su adecuación al Derecho comunitario”; *Impuestos*, nº 5. 1987.
- “Los arrendamientos de inmuebles como operación exenta en el IVA”; *Impuestos*, nº 4. 1988.
- “El IVA en los precios públicos desde la jurisprudencia comunitaria”; *Impuestos*, núms. 15-16. 1990.
- HERRERO DE MADARIAGA, J., RANCAÑO MARTÍN, A. y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, G.: *Impuesto sobre el Valor Añadido Normativa Básica y doctrina administrativa concordada*, Editorial Comares, Granada. 1994.
- HERRERO DE LA ESCOSURA, P.: *El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*; Ed. Marcial Pons, Madrid. 1996.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I.: “Tratamiento fiscal en IVA, ITPAJD e IAE de las viviendas de promoción pública promovidas por terceros y adquiridas por la Administración”; *Quincena Fiscal*, nº 3. 1996.
- JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “Operaciones vinculadas en el IVA y prevención del fraude fiscal: novedades incorporadas en el artículo 79.5 LIVA”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 282. 2008.
- JAUMANDREU PATXOT, A.: “La constitución del derecho de superficie y el Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 7/8. 2005.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: *Las subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*; Editorial Aranzadi S.A, Navarra. 2006.
- LASHERAS MERINO, M. A.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido*

y *la Actividad Municipal*; Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1985.

- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M.: “El artículo 33 de la Sexta Directiva: la incompatibilidad del impuesto sobre el Valor Añadido con otros impuestos”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 220. 2003.
- LÓPEZ GARCÍA, C.: “Gestión indirecta de servicios de gestión tributaria y recaudatoria de las Corporaciones Locales”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 2. 2005.
- LÓPEZ GETA, J. M.: “Dos resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto General Indirecto Canario y sobre el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades mercantiles”; *Impuestos*, nº 8. 1997.
- LÓPEZ MOLINO, A. M. y PÉREZ LARA, J. M.: “Devengo y realización del hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 220. 2003.
- LÓPEZ PELLICER, J. A.: “Reforma e innovación en la Ley 57/2003 respecto a la gestión de servicios locales. Especial referencia a la Entidad Pública Empresarial”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 19. 2004.
- LUCHENA MOZO, G. M.: “Régimen fiscal de la transmisión de inmuebles mediante ejecución forzosa: la eterna polémica (A propósito de la Sentencia de 8 de noviembre de 2002 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha)”; *Impuestos*, nº 9. 2004.
- LLISSET CASELLES, A.: “Incidencia de la figura de los convenios de cooperación interadministrativa en la teoría de las formas de gestión de los servicios públicos”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 11. 1997.
- MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A.: “El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en el contrato de obras”; *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 225. 2001.
- “El derecho de superficie en el sector de la construcción. Régimen tributario por el Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Impuestos*, nº 15/16. 2004.

- MÁRQUEZ SILLERO, C.: “Las concesiones administrativas y las empresas concesionarias en el IVA y en TPO”; *Quincena Fiscal*, nº 8. 1996.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)”; *Quincena Fiscal*, nº 19. 1998.
- “Los Entes Locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Tributos Locales*, nº 11. 2001.
- “Hacia una gestión más eficaz de los impuestos indirectos de las entidades locales. Tratamiento de las subvenciones recibidas”; *Revista de Estudios Locales*, nº 62. 2003.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Sobre la sujeción al IVA de las adquisiciones en subasta judicial: estado de la cuestión a la luz de la jurisprudencia y de las últimas reformas normativas”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 9. 2001.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “Los entes públicos instrumentales y el IVA: sujeción al impuesto y deducción de las cuotas soportadas. Especial referencia a las sociedades municipales”; *Tributos Locales*, nº 72. 2007.
- MARTÍN GONZÁLEZ, J. T.: “La gestión directa de servicios por empresas de capital público”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 21. 2005.
- MARTÍN PÉREZ, P. A.: “Cesión gratuita de solares de propiedad municipal a Entidad Mercantil Municipal”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 8. 2003.
- MARTÍNEZ DE LA HOZ, M.: “Los Entes Públicos Locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Crónica Tributaria*, nº 67. 1993.
- MARTÍNEZ GARCÍA, J. I.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido en la Gestión Urbanística”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 14. 2002.
- MARTÍNEZ VARGAS, J.: “Contabilización de las subvenciones. Donaciones y legados recibidos en el nuevo Plan General Contable”; *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 302. 2008.

- MATA RODRÍGUEZ, M.: “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Concesiones Administrativas (el caso de contratos de recogidas de basura y limpieza viaria)”; *Quincena Fiscal*, nº 12. 1997.
- “Las certificaciones de obra pública y el IVA: doctrina de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2001, dictada en recurso de casación para unificación de la doctrina”; *Quincena Fiscal*, nº 7. 2002.
- MENÉNDEZ MORENO, A: “Arrendamientos de bienes y propiedad inmaterial” en *El IVA en España*; Lex Nova, Valladolid. 1987.
- MOCHÓN LÓPEZ, L. y JABALERA RODRÍGUEZ, A.: “Introducción” en *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*; Editorial Comares, Granada. 2001.
- “Concepto y naturaleza. Operaciones gravadas. Normas aplicables. Ámbito especial de aplicación. Posición en el sistema”, en *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*; Editorial Comares, Granada. 2001.
- MONTEJO SASTRE, C.: “Relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad”; *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XI, nº 38 y 39. 1982.
- “Obligaciones formales: la contabilidad del impuesto”; *Impuestos*, nº 11. 1985.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A.: La responsabilidad tributaria y la doctrina del "levantamiento del velo"; *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 198. 2007.
- MORENO ALBA, A.: “La renuncia a la exención del IVA tras la Ley 3/2006, de 29 de marzo”; *Quincena Fiscal*, nº 22. 2007.
- MORIES JIMÉNEZ, M. T.: “Precios públicos locales exigidos a las empresas que prestan servicios públicos: ¿Un impuesto sobre el volumen de ventas?” en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*; Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Madrid. 1991.
- “Los entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre

- Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados”; en *La sujeción tributaria de los entes locales*; Eprinsa, Córdoba. 1997.
- MUÑOZ MERINO, A.: “Redes de suministro y fiscalidad local: la tasa del 1,5 por 100”; *Revista Aranzadi de derecho y nuevas tecnologías*, nº 1. 2003.
  - NAVARRO DEL CACHO, C. y MARTÍNEZ GRANADA, J.: *El IVA y los Ayuntamientos*; Editorial Heraldo de Aragón, Zaragoza. 1986.
  - NAVARRO GARCIA, J. C.: “Aspectos puntuales de la contabilización del IVA (I): Operaciones con facturas pendientes de recibir o de formalizar”; *Técnica contable*; Tomo XLIV. 1992.
  - “Aspectos puntuales de la contabilización del IVA (II): el autoconsumo”; *Técnica contable*; Tomo XLIV. 1992.
  - OLIVER CUELLO, R.: “La jurisprudencia comunitaria sobre la compatibilidad del I.V.A. con otros tributos (1)”; *Crónica Tributaria*, nº 72. 1994.
  - OMEÑACA GARCÍA, J.: *Plan General de Contabilidad Comentado*; Ediciones Deusto, Bilbao. 2002.
  - ONDARRA ERDOCIA, J.: “IVA: Las subvenciones y el gravamen del consumo”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 2. 1999.
  - ORTIZ GUTIÉRREZ, R.: *El Impuesto sobre el Valor Añadido*; Pirámide S.A., Madrid. 1982.
  - PAGES I GALTÉS, J.: *La impugnación del impuesto sobre construcciones*; Editorial Einia, Barcelona. 1993.
  - “La tarifa del servicio municipal de distribución domiciliaria de agua”; *Revista de Hacienda Foral*, nº 73. 1995.
  - “La participación de los sujetos privados en la gestión de ingresos públicos”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 11. 2002.
  - “El IVA en la promoción inmobiliaria: supuestos conflictivos”; *Impuestos*, 15/16. 2007.
  - PALACIO ENCINAR, R.: “Los requisitos formales a la renuncia a

- la exención de las segundas o ulteriores entregas de edificaciones en el IVA”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 19. 2003.
- PALLARÉS RODRÍGUEZ, R.: “La base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el IVA”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 220. 2003.
  - PALLARÉS RODRÍGUEZ, R. y ALMAGRO MARTÍN, C.: “La adaptación de la normativa española en materia de IVA a la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 266. 2007.
  - PÉREZ DE ALBÉNIZ ANDUEZ, J. I.: “Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA”; *Auditoría Pública. Revista de los órganos autonómicos de control externo*, nº 16. 1999.
  - PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J.: Comentario a la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2004; *Carta Tributaria*, nº 9. 2005.
  - PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J., SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. y ROMERO HINJOS, L. J.: *La Tributación de las Operaciones Inmobiliarias: IVA e ITP y AJD*; CISS, Madrid. 2007.
  - PÉREZ HERRERO, L.: “El IVA y los pagos anticipados (Comentario a la Sentencia del TJCE de 21 de febrero de 2006)”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 266. 2007.
  - PÉREZ LARA, J. M. y MARTÍN PASCUAL, C.: “Capítulo II operaciones no sujetas” en *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*; Editorial Comares, Granada. 2001.
  - POL TORRELLA, C.: “La repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido en la expropiación forzosa”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 22. 2001.
  - QUIRÓS ROLDAN, A. y ESTELLA LÓPEZ, J. M.: *El Impuesto sobre Construcciones y la Tasa por Licencias de obras*; El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados, Madrid. 1995.
  - RAMALLO MASSANET, J.: “Tasas, precios públicos y precios privados (hacia un concepto constitucional de tributo)”; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 90. 1996.

- RAYA GÓMEZ, J.: “Los criterios de elegibilidad del gasto en Proyectos cofinanciados por la Unión Europea”; Conferencia 2003 de Secretarios, Interventores y Tesoreros de Administración Local, Una sola profesión, una nueva proyección. Una nueva organización colegial, celebrada en El Puerto de Santa María (Cádiz).
- RIBES RIBES, A.: “Adecuación a la Sexta Directiva de la normativa española sobre exención de los arrendamientos de bienes inmuebles en el IVA: la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de febrero del 2000”; *Quincena Fiscal*, nº 10. 2000.
- RODRIGO MORENO, F.: “Las empresas concesionarias de servicios, imposibles colaboradoras en la gestión recaudatoria”; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 9. 2000.
- RODRÍGUEZ ARIZA, L., FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J., LÓPEZ GORDO, M. G. y LÓPEZ GORDO, J. F.: “El mercado europeo de derechos de emisión de gases de efecto invernadero”; *Noticias de la Unión Europea*, nº 232, 2004.
- RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, M.: “La devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido en las situaciones de quiebra e insolvencia del deudor”; *Impuestos*, nº 5. 1995.
- RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: “La gestión de los servicios públicos municipales y el Impuesto sobre el Valor Añadido”; *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 22. 2002.
- *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*; Editorial Aranzadi, S.A., Navarra. 2002.
- “El IVA y las entregas gratuitas de terrenos a las sociedades de gestión urbanística”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 13. 2006.
- “La aplicación del tipo de gravamen del 4 por 100 a las adquisiciones de viviendas efectuadas por entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 2. 2007.
- RODRÍGUEZ VEGAZO, A. J.: “El régimen especial del Grupo de entidades en el IVA”; *Carta Tributaria. Monografías*, nº 5. 2007.
- RODRÍGUEZ VICIANA, M. y ALBILAÑA GARCÍA-QUINTANA,



- C.: "IVA: los intereses por aplazamientos *velis novis* de las Administraciones Públicas"; *Impuestos*, nº 11. 1996.
- RUBIO DE URQUÍA, J. A.: "A vuelta con las tasas y el servicio de suministro de agua"; *Tributos Locales*, nº 51. 2005.
  - "Servicios municipales gestionados en régimen de concesión administrativa: ¿tasa o precio público?"; *Tributos Locales*, nº 62. 2006.
  - RUIZ GARIJO, M.: "El régimen de exención del arrendamiento de bienes inmuebles en la Sexta Directiva. Un paso más del TJCE"; *Quincena Fiscal*, nº 2. 2006.
  - SALDARRIAGA GUERRA, A.: "La responsabilidad tributaria derivada de la contratación de ejecuciones de obra o prestaciones de servicios, cuando intervienen sujetos sometidos a normativa tributaria de la Comunidad Foral de Navarra"; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 11. 2004.
  - SÁNCHEZ GALIANA, J. A.: "El lugar de realización del hecho imponible en el IVA: la adaptación española a la normativa comunitaria"; *Noticias de la Unión Europea*, nº 220. 2003.
  - SÁNCHEZ GALLARDO, F. J.: "Novedades introducidas en la Ley 37/1992, reguladora del IVA por las Leyes 54/1999 y 55/1999"; *Carta Tributaria. Monografías*, nº 329. 2000.
  - "La aplicación del IVA a las operaciones inmobiliarias"; *Carta Tributaria Monografías*, nº 11. 2007.
  - SÁNCHEZ PAVÓN, B.: "La intervención de las Entidades Locales en la gestión de los aeropuertos de interés general del Estado"; *Cuadernos de Administración Local*, nº 129. 2008.
  - SÁNCHEZ REYERO, D. G.: "La casuística del IVA en los procesos concursales"; *Quincena Fiscal*, nº 18. 2007.
  - SÁNCHEZ SÁNCHEZ, A.: "El concepto "en curso de urbanización" en el IVA. Su interpretación en el ámbito de la Sexta Directiva"; *Impuestos* nº 9, 2004.
  - SANJUÁN ALBACETE, J.: "Reflexiones en torno a las formas de gestión de los servicios públicos locales"; *El Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados*, nº 23. 2005.

- SANMARTÍN MARIÑAS, J.: *Las Permutas Inmobiliarias*; Aranzadi Editorial, Pamplona. 1997.
- SANZ GADEA, E.: “Medidas fiscales en relación al impuesto sobre Sociedades contenidas en la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997 y en la Ley 13/1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social”; *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, nº 169. 1997.
- SORIA SAINZ, M.: “Aspectos materiales de la responsabilidad por contratos con contratistas y subcontratistas”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 11. 2004.
- SOSA WAGNER, F.: *La gestión de los servicios públicos locales*. Cívitas Ediciones S.L Quinta Edición, Madrid. 2002.
- “La sociedad mixta como forma de gestión de los servicios locales”; *Revista de Estudios Locales*, nº 87. 2005.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: “Capítulo XI Impuesto sobre el Valor Añadido” en *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: Los tributos en particular* en AAVV (CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., FERRERO LAPATZA, J. J., MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y PÉREZ ROYO F.), 19<sup>a</sup> Ed., Marcial Pons, 2003.
- TOVILLAS MORAN, J. M.: “Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido al derecho real de superficie”; *Gaceta Fiscal*, nº 207. 2002.
- VARONA ALABERN, J. E.: “IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible”; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 65. 1990.
- *El Sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*; Lex Nova, Valladolid. 1991.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: *Traducción, Estudio Preliminar y Notas del Volumen I de Principios de Derecho Tributario*, de A. BERLIRI, Madrid. 1964.
- VICTORIA SÁNCHEZ, A.: “Las subvenciones sobre el IVA”; *Gaceta Fiscal*, nº 199. 2001.
- VILLAR ROJAS, F. J.: “Dictamen sobre el concepto de tasa de la

nueva Ley General Tributaria y su eventual impacto en las tarifas por prestación del servicio municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable”; *Quincena Fiscal*, nº 10. 2005.

- VILLAROIG MOYA, R.: “Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas”; *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 640. 2004.
- “Responsabilidad tributaria de contratistas y subcontratistas”; *Jurisprudencia Tributaria*, nº 11. 2004.
- ZORZONA PÉREZ, J. J.: “Impuesto Sobre el Valor Añadido: Elementos espaciales y temporales del hecho imponible y devengo del tributo”; *Cívitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 51. 1986.
- ZURDO Y RUIZ DE AYÚCAR, J.: “La Ley de Propiedad Intelectual y el IVA”; *Impuestos*, nº 2. 1988.

**JURISPRUDENCIA Y  
DOCTRINA ADMINISTRATIVA**



## **JURISPRUDENCIA**

### **TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS**

- Sentencia de 19 de enero de 1982, Asunto 8/1981, *Ursula Becker vs. Finanzamt Münster-Innenstadt*.
- Sentencia de 1 de abril de 1982, Asunto 89/81, *Hong-Kong Trade Development Council*.
- Sentencia de 18 de enero de 1984, Asunto 327/82, *Ekro*.
- Sentencia de 14 de mayo de 1985, Asunto C-139/84, *Van Dijk Boekhuis*.
- Sentencia de 11 de julio de 1985, Asunto 107/84, *Comisión contra la República Alemana*.
- Sentencia de 27 de noviembre de 1985, Asunto 295/84, *Rousseau Wilmonto Rousseau Wilmot*.
- Sentencia de 8 de julio de 1986, Asunto 73/85, *Kerrut*.
- Sentencia de 26 de marzo de 1987, Asunto 235/85, *Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de los Países Bajos*.
- Sentencia de 3 de marzo de 1988, Asunto 252/86, *Bergandio Bergundi*.
- Sentencia de 13 de julio de 1988, Asunto 93 y 94/88, *Wisselink*.
- Sentencia de 14 de julio de 1988, Asunto 123/87, *L. Jeunehomme y S.A. d'Etude et de Gestion Immobilière "EGI" c/ Estado Belga*.
- Sentencia de 21 de septiembre de 1988, Asunto 50/1987, *Comisión/Francia*.
- Sentencia de 27 de junio de 1989, Asunto 50/88, *Kühne*.
- Sentencia de 13 de julio de 1989, Asunto 173/88, *Skatteministeriet c. Morten Henriksen*.
- Sentencia de 17 de octubre de 1989, Asuntos acumulados 231/1987 y 129/1988, *Ufficio Distrettuale delle Imposte Dirette di Rivergaro c.a.c/ Ufficio Provinciales imposta sul valore Aggiunto di Piacenza*.
- Sentencia de 8 de febrero de 1990, Asunto C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Save BV*.
- Sentencia de 27 de marzo de 1990, Asunto C-372/88, *Cricket St Thomas*.
- Sentencia de 15 de mayo de 1990, Asunto 4/89, *Comune di Carpeneto Piacentino*.
- Sentencia de 4 de diciembre de 1990, Asunto C-186/89, *Van Tiem*.
- Sentencia de 19 de marzo de 1991, Asunto C-109/90, *N. V. Giant Commune D'Overijse*.

- Sentencia 11 de julio de 1991, Asunto C-97/1990, *Lennartz*.
- Sentencia de 25 de julio de 1991, Asunto C-202/1990, *Ayuntamiento de Sevilla y Recaudadores de Tributos de las Zonas Primera y Segunda*.
- Sentencia de 6 de mayo de 1992, Asunto C-20/91, *De Jong*.
- Sentencia de 15 de octubre de 1992, Asunto C-162/91, *Tenuta il Bosco*.
- Sentencia de 25 de mayo de 1993, Asunto C-193/91, *Mohsche*.
- Sentencia de 27 de octubre de 1993, Asunto C-281/91, *Muys'en de Winters Bouw*.
- Sentencia de 17 de noviembre de 1993, Asunto C-68/92, *Comisión contra la República Francesa*.
- Sentencia de 17 de noviembre de 1993, Asunto C-69/92, *Comisión contra Gran Ducado de Luxemburgo*.
- Sentencia de 17 de noviembre de 1993, Asunto C-73/92, *Comisión contra el Reino de España*.
- Sentencia de 15 de diciembre de 1993, Asunto C-63/92, *Lubbock Fine&Co. contra Commissioners of customs & Excise*, Asunto C-63/92.
- Sentencia de 3 de marzo de 1994, Asunto C-16/93, *Tolsma*.
- Sentencia de 6 de julio de 1995, Asunto C-62/1993, *BP Soupergaz*.
- Sentencia de 11 de agosto de 1995, Asunto C-453/93, *Bulthuis-Griffioen*.
- Sentencia de 4 de octubre de 1995, Asunto C-291/92, *Armbrecht*.
- Sentencia de 12 de diciembre de 1995, Asunto C-399/93, *Oude Luttikhuis y otros*.
- Sentencia de 29 de febrero de 1996, Asunto C-215/94, *Mohr*.
- Sentencia de 28 de marzo de 1996, Asunto C-468/93, *Gemeente Emmen*.
- Sentencia de 2 de mayo de 1996, Asunto C-231/94, *Faaborg-Gelting Linien*.
- Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Asunto C-230/94, *Enkler*.
- Sentencia de 29 de septiembre de 1996, Asunto C-327/94 *Dudda*.
- Sentencia de 5 de diciembre de 1996, Asunto C-85/1995, *Sr. Reisdorf y el Finanzamt Koin-West*.
- Sentencia de 6 de febrero de 1997, Asunto C-247/95, *Welden*.
- Sentencia de 16 de octubre de 1997, Asunto C-285/95, *Julius Fillibeck Sdhne*.
- Sentencia de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95, *Landobden*.
- Sentencia de 12 de febrero de 1998, Asunto C-346/95, *Elisabeth Blasi-finanzamt Manchen*.
- Sentencia de 11 de junio 1998, Asunto C-283/95, *Sr. Fischer y el Finanzamt Donaueschingen*.
- Sentencia de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, *Madgett y Baldwin*.
- Sentencia de 17 de noviembre de 1998, Asunto C-228/96, *Aprile*.
- Sentencia de 9 de febrero de 1999, Asunto C-343/96, *Diles-port*.
- Sentencia de 25 febrero de 1999, Asunto C-349/96, *Card Protection Plan*.
- Sentencia de 27 de abril de 1999, Asunto C-48/97, *Kuwait Petroleum*

- (GB) Ltd y Commissioners of Customs & Excise.*
- Sentencia de 7 septiembre de 1999, Asunto C-216/97, *Gregg*.
  - Sentencia de 18 de noviembre de 1999, Asunto C-107/98, *Asunto Teckal*.
  - Sentencia de 27 de enero de 2000, Asunto C-23/98, *Heerma*.
  - Sentencia de 3 de febrero de 2000, Asunto C-12/98, *Miguel Amengual Far y Juan Amengual Far*.
  - Sentencia de 8 de junio de 2000, Asunto C-98/98, *Midland Bank plc*.
  - Sentencia de 12 de septiembre de 2000, Asunto C-276/97, *Comisión contra la República Francesa*
  - Sentencia de 19 de septiembre de 2000, Asunto C-454/98, *Schmeink-Manfred Strobel*.
  - Sentencia de 14 de diciembre de 2000, Asunto C-446/98, *Camara Municipal do Porto*.
  - Sentencia de 22 de febrero de 2001, Asunto C-408/98, *Abbey Nacional plc*.
  - Sentencia de 8 de marzo de 2001, Asunto C-276/98, *Comisión/Portugal*.
  - Sentencia de 8 de marzo de 2001, Asunto C-240/99, *Skandia*.
  - Sentencia de 4 de octubre de 2001, Asunto C-326/99, *Stichting «Goen Wonen»/Staatssecretaris van Financie*.
  - Sentencia de 8 de noviembre de 2001, Asunto C-338/98, *Comisión contra Reino de los Países Bajos*.
  - Sentencia de 22 de noviembre de 2001, Asunto C-184/00, *ASBL Office des produits wallons*.
  - Sentencia de 21 de marzo de 2002, Asunto C-174/00 *Kennemer Golf*.
  - Sentencia de 20 de junio de 2002, C-287/00, *Comisión/Alemania*.
  - Sentencia de 11 de julio de 2002, Asunto C-62/00, *Marks & Spencer*.
  - Sentencia de 12 de diciembre de 2002, Asunto C-5/01 *Bélgica/Comisión*.
  - Sentencia de 6 de noviembre de 2003, Asunto C-45/01, *Dornier*.
  - Sentencia de 20 de noviembre de 2003, Asunto C-8/01, *Taksatorringen*.
  - Sentencia de 27 de noviembre de 2003, Asunto C-497/01, *Zita Modes Sàrl*.
  - Sentencia de 9 de diciembre de 2003, Asunto C-129/00, *Comisión contra República Italiana*.
  - Sentencia de 1 de abril de 2004, Asunto C-320/02, *Förvaltnings AB Stenholmen y Riksskatteverket*.
  - Sentencia de 29 de abril de 2004, Asunto C-137/02, *Faxworld*.
  - Sentencia de 29 de abril de 2004, Asunto C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH y Finanzamt Osterholz-Scharmbeck*.
  - Sentencia de 15 de julio de 2004, Asunto C-321/02, *Harbs*.
  - Sentencia de 18 de noviembre de 2004, Asunto C-284/03, *Temco Europe*.
  - Sentencia de 11 de enero de 2005, Asunto C-107/98, *Asunto Stadt Halle*.
  - Sentencia de 13 de enero de 2005, Asunto C-84/03, *Comisión contra el Reino de España*.



- Sentencia de 20 de enero de 2005, Asunto C-412/03, *Hotel Scandic Gtsaba ck*.
- Sentencia de 17 de febrero de 2005, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02, *Finanzamt Gladbeck y Edith Linneweber* (Asunto C-453/02) y *Finanzamt Herne-West y Savvas Akritidis* (Asunto C-462/02).
- Sentencia de 17 de marzo de 2005, Asunto C-170/03, *Feron*.
- Sentencia de 26 de mayo de 2005, Asunto C-43/04, *Finanzamt Arnsberg y Stadt Sundern*.
- Sentencia de 26 de mayo de 2005, Asunto C-465/03, *Kretztechink*.
- Sentencia de 26 de mayo de 2005, Asunto C-498/03, *Kingscrest Associates y Montecello*.
- Sentencia de 6 de octubre de 2005, Asunto C-204/03, *Comisión contra el Reino de España*.
- Sentencia de 26 mayo 2005, Asunto C-536/03, *Antonio Jorge Lda y Fazenda Pública*.
- Sentencia de 13 de octubre de 2005, Asunto C-458/03, *Asunto Parking Brixen*.
- Sentencia de 13 de octubre de 2005, Asunto C-200/04, *Finanzamt Heidelberg e ISt internationale Sprach- und Studienreisen GmbH*.
- Sentencia de 1 de diciembre de 2005, Asunto C-394/04, *Ygeia*.
- Sentencia de 11 de mayo de 2006, Asunto C-340/04, *Carbotermo y Consorzio Alisei*.
- Sentencia de 8 de junio de 2006, Asunto C-430/04, *Finanzamt Eisleben y Feuerbestattungsverein Halle*.
- Sentencia de 8 de junio de 2006, C-106/05, *L.u.P.*
- Sentencia de 14 de septiembre de 2006, Asunto C-228/05, *Stradasfalti*.
- Sentencia de 29 de marzo de 2007, Asunto C-111/05, *Aktiebolaget NN*.
- Sentencia de 19 de abril de 2007, Asunto C-295/2005, *TRAGSA*.

#### **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

- Sentencia nº 147/1991, de 4 de julio de 1991.
- Sentencia nº 13/1992, de 6 de febrero de 1992.
- Sentencia nº 185/1995, de 14 de diciembre de 1995.
- Sentencia nº 61/1997, de 20 de marzo de 1997.
- Sentencia nº 102/2005, de 20 de abril de 2005.
- Sentencia nº 121/2005, de 10 de mayo de 2005.

#### **TRIBUNAL SUPREMO**

- Sentencia de 17 de mayo de 1954.
- Sentencia de 6 de febrero de 1956.
- Sentencia de 10 de febrero de 1964.
- Sentencia de 21 de febrero de 1969.
- Sentencia de 12 de noviembre de 1970.
- Sentencia de 22 de mayo de 1974.

- Sentencia de 2 de enero de 1976.
- Sentencia de 30 de junio de 1977.
- Sentencia de 12 de febrero de 1979.
- Sentencia de 2 de marzo de 1979.
- Sentencia de 17 de marzo de 1979.
- Sentencia de 3 de marzo de 1984.
- Sentencia de 25 de abril de 1984.
- Sentencia de 20 de noviembre de 1984.
- Sentencia de 24 de marzo de 1987.
- Sentencia de 22 de mayo de 1987.
- Sentencia de 11 de junio de 1987.
- Sentencia de 17 de junio de 1987.
- Sentencia de 16 de octubre de 1987.
- Sentencia de 29 de diciembre de 1987.
- Sentencia de 11 de marzo de 1988.
- Sentencia de 7 de julio de 1988.
- Sentencia de 10 de octubre de 1989.
- Sentencia de 26 de enero de 1990.
- Sentencia de 26 de julio de 1990.
- Sentencia de 26 de noviembre de 1990.
- Sentencia de 30 de noviembre de 1990.
- Sentencia de 12 de diciembre de 1990.
- Sentencia de 15 de diciembre de 1990.
- Sentencia de 28 de agosto de 1991.
- Sentencia de 24 de abril de 1992.
- Sentencia de 5 de junio de 1992.
- Sentencia de 16 de septiembre de 1992.
- Sentencia de 5 de marzo de 1993.
- Sentencia de 8 de noviembre de 1993.
- Sentencia de 20 de diciembre de 1993.
- Sentencia de 10 de marzo de 1994.
- Sentencia de 29 de abril de 1994.
- Sentencia de 30 de abril de 1994.
- Sentencia de 26 de julio de 1994.
- Sentencia de 20 de enero de 1995.
- Sentencia de 28 de enero de 1995.
- Sentencia de 23 de marzo de 1995.
- Sentencia de 29 de marzo de 1995.
- Sentencia de 1 de abril de 1995.
- Sentencia de 5 de julio de 1995.
- Sentencia de 17 de julio de 1995.
- Sentencia de 3 de mayo de 1996.
- Sentencia de 26 de junio de 1996.
- Sentencia de 30 de octubre de 1996.
- Sentencia de 10 de abril de 1997.
- Sentencia de 18 de abril de 1997.

- Sentencia de 22 de mayo de 1997.
- Sentencia de 28 de mayo de 1997.
- Sentencia de 12 de junio de 1997.
- Sentencia de 16 de junio de 1997.
- Sentencia de 18 de julio de 1997.
- Sentencia de 19 de julio de 1997.
- Sentencia de 27 de septiembre de 1997.
- Sentencia de 31 de octubre de 1997.
- Sentencia de 14 de noviembre de 1997.
- Sentencia de 15 de noviembre de 1997.
- Sentencia de 29 de enero de 1998.
- Sentencia de 30 de enero de 1998.
- Sentencia de 12 de febrero de 1998.
- Sentencia de 2 de marzo de 1998.
- Sentencia de 17 de abril de 1998.
- Sentencia de 27 de mayo de 1998.
- Sentencia de 18 de junio de 1998.
- Sentencia de 6 de noviembre de 1998.
- Sentencia de 12 de noviembre de 1998.
- Sentencia de 17 de abril de 1999.
- Sentencia de 24 de mayo de 1999.
- Sentencia de 30 de septiembre de 1999.
- Sentencia de 15 de octubre de 1999.
- Sentencia de 9 de diciembre de 1999.
- Sentencia de 10 de marzo de 2000.
- Sentencia de 5 de mayo de 2000.
- Sentencia de 6 de junio de 2000.
- Sentencia de 5 de julio de 2000.
- Sentencia de 20 de noviembre de 2000.
- Sentencia de 27 de enero de 2001.
- Sentencia de 5 de marzo de 2001.
- Sentencia de 29 de marzo de 2001.
- Sentencia de 24 de abril de 2001.
- Sentencia de 30 de abril de 2001.
- Sentencia de 2 de junio de 2001.
- Sentencia de 4 de junio de 2001.
- Sentencia de 23 de junio de 2001.
- Sentencia de 10 de julio de 2001.
- Sentencia de 23 de octubre 2001.
- Sentencia de 26 de febrero de 2002.
- Sentencia de 4 de julio de 2002.
- Sentencia de 23 de septiembre de 2002.
- Sentencia de 25 de septiembre de 2002.
- Sentencia de 3 de octubre de 2002.
- Sentencia de 19 de diciembre de 2002.
- Sentencia de 23 de enero de 2003.

- Sentencia de 13 de abril de 2003.
- Sentencia de 4 de julio de 2003.
- Sentencia de 19 de abril de 2003.
- Sentencia de 21 de junio de 2003.
- Sentencia de 23 de junio de 2003.
- Sentencia de 24 de junio de 2003.
- Sentencia de 30 de junio de 2003.
- Sentencia de 29 de abril de 2004.
- Sentencia de 23 de junio de 2004.
- Sentencia de 12 de julio de 2004.
- Sentencia de 11 de octubre de 2004.
- Sentencia de 11 de julio de 2005.
- Sentencia de 30 de noviembre de 2005.
- Sentencia de 17 de enero de 2006.
- Sentencia de 3 de julio de 2006.
- Sentencia de 20 de septiembre de 2006.
- Sentencia de 6 de noviembre de 2006.
- Sentencia de 15 de diciembre de 2006.
- Sentencia de 3 de abril de 2008.

#### **AUDIENCIA NACIONAL**

- Sentencia de 16 de febrero de 1995.
- Sentencia de 5 de diciembre de 1995.
- Sentencia de 24 de mayo de 1996.
- Sentencia de 11 de octubre de 1996.
- Sentencia de 25 de junio de 1998.
- Sentencia de 11 de febrero de 1999.
- Sentencia de 19 de febrero de 1999.
- Sentencia de 10 de enero de 2000.
- Sentencia de 16 de mayo de 2000.
- Sentencia de 18 de julio de 2000.
- Sentencia de 5 de febrero de 2001.
- Sentencia de 18 de julio de 2001.
- Sentencia de 31 de octubre de 2001.
- Sentencia de 14 de noviembre de 2002.
- Sentencia de 30 de abril de 2003.
- Sentencia de 17 de marzo de 2004.
- Sentencia de 23 de abril de 2005.
- Sentencia de 28 de abril de 2005.
- Sentencia de 27 de febrero de 2007.

## **TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA**

- **Andalucía**

- Sentencia de 19 de octubre de 1991.
- Sentencia de 16 de enero de 1996.
- Sentencia de 22 de diciembre de 1998.
- Sentencia de 13 de enero de 1999.
- Sentencia de 5 de mayo de 1999.
- Sentencia de 12 de mayo de 1999.
- Sentencia de 10 de junio de 1999.
- Sentencia de 29 de junio de 1999.
- Sentencia de 26 de enero de 2000.
- Sentencia de 5 de octubre de 2006.

- **Aragón**

- Sentencia de 12 de julio de 1999.

- **Asturias**

- Sentencia de 5 de abril de 1991.
- Sentencia de 16 de abril de 1997.
- Sentencia de 19 de diciembre de 2002.
- Sentencia de 23 de diciembre de 2002.
- Sentencia de 28 de octubre de 2005.

- **Baleares**

- Sentencia de 25 de marzo de 1991.
- Sentencia de 31 de mayo de 1991.
- Sentencia de 24 de junio de 1991.
- Sentencia de 13 de junio de 2000.

- **Cantabria**

- Sentencia de 31 de marzo de 1998.
- Sentencia de 18 de septiembre de 2000.

- **Castilla-La Mancha**

- Sentencia de 5 de diciembre de 1995.
- Sentencia de 6 de junio de 1996.
- Sentencia de 21 de enero de 2000.
- Sentencia de 30 de octubre de 2000.

- **Castilla y León**

- Sentencia de 29 de noviembre de 1991.
- Sentencia de 31 de enero de 1996.
- Sentencia de 18 de julio de 2000.
- Sentencia de 8 de noviembre de 2002.

- **Cataluña**

- Sentencia de 15 de abril de 1993.
- Sentencia de 3 de noviembre de 1995.
- Sentencia de 23 de enero de 1997.
- Sentencia de 14 de febrero de 1999.
- Sentencia de 19 de julio de 2000.
- Sentencia de 14 de noviembre de 2001.
- Sentencia de 27 de julio de 2001.
- Sentencia de 18 de julio de 2002.
- Sentencia de 15 de julio de 2005.
- Sentencia de 9 de febrero de 2006.
- Sentencia de 18 de enero de 2007.

- **Comunidad Valenciana**

- Sentencia de 23 de enero de 1995.
- Sentencia de 23 de septiembre de 1996.
- Sentencia de 3 de junio de 1999.
- Sentencia de 26 de septiembre de 1996.
- Sentencia de 10 de octubre de 1997.
- Sentencia de 28 de noviembre de 2003.

- **Extremadura**

- Sentencia de 12 de mayo de 1999.
- Sentencia de 27 de febrero de 2003.
- Sentencia de 30 de enero de 2004.
- Sentencia de 21 de julio de 2004.

- **Galicia**

- Sentencia de 22 de marzo de 1999.
- Sentencia de 26 de junio de 2005.

- **Madrid**

- Sentencia de 13 de julio de 1995.

- Sentencia de 20 de julio de 1995.
- Sentencia de 11 de julio de 1996.
- Sentencia de 6 de febrero de 1997.
- Sentencia de 23 octubre de 1997.
- Sentencia de 2 de abril de 1998.
- Sentencia de 4 de diciembre de 1998.
- Sentencia de 8 de abril de 1999.
- Sentencia de 24 de mayo de 2000.
- Sentencia de 17 de septiembre de 2002.
- Sentencia de 23 de septiembre de 2002.
- Sentencia de 23 de enero de 2003.
- Sentencia de 25 de noviembre de 2004.
- Sentencia de 30 diciembre de 2004.
- Sentencia de 3 de marzo de 2005.
- Sentencia de 11 de abril de 2005.
- Sentencia de 5 de junio de 2007.
- Sentencia de 20 de julio de 2007.
- Sentencia de 31 de enero de 2008.

- **Murcia**

- Sentencia de 18 de diciembre de 1996.
- Sentencia de 20 de marzo de 2002.
- Sentencia de 21 de mayo de 2003.
- Sentencia de 11 de junio de 2003.

- **Navarra**

- Sentencia de 3 de junio de 1992.

- **País Vasco**

- Sentencia de 24 de enero de 2003.
- Sentencia de 8 de octubre de 2003.

## **AUDIENCIAS PROVINCIALES**

- Sentencia de la Audiencia Provincial de Burgos de 13 octubre de 1998.
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Asturias de 18 de noviembre de 1999.
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Cáceres de 25 de mayo 2004.
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 29 de junio 2007.

## **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

### **TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

- Resolución de 15 de junio de 1988.
- Resolución de 17 de enero de 1990.
- Resolución de 22 de febrero de 1990.
- Resolución de 12 de diciembre de 1990.
- Resolución de 5 de junio de 1991.
- Resolución de 11 de septiembre de 1991.
- Resolución de 2 de noviembre de 1991.
- Resolución de 2 de abril de 1992.
- Resolución de 12 de mayo de 1992.
- Resolución de 11 de junio de 1992.
- Resolución de 22 de julio de 1992.
- Resolución de 15 de octubre de 1992.
- Resolución de 21 de octubre de 1992.
- Resolución de 17 de diciembre de 1992.
- Resolución de 10 de marzo de 1993.
- Resolución de 13 de mayo de 1993.
- Resolución de 10 de junio de 1993.
- Resolución de 6 de octubre de 1993.
- Resolución de 11 de noviembre de 1993.
- Resolución de 24 de febrero de 1994.
- Resolución de 6 de marzo de 1994.
- Resolución de 18 de mayo de 1994.
- Resolución de 23 de junio de 1994.
- Resolución de 21 de julio de 1994.
- Resolución de 7 de septiembre de 1994.
- Resolución de 6 de octubre de 1994.
- Resolución de 30 de noviembre de 1994.
- Resolución de 5 de abril de 1995.
- Resolución de 22 de junio de 1995.
- Resolución de 7 de septiembre de 1995.
- Resolución de 21 de septiembre de 1995.
- Resolución de 25 de octubre de 1995.
- Resolución de 13 de diciembre de 1995.



- Resolución de 29 de noviembre de 1995.
- Resolución de 11 de enero de 1996.
- Resolución de 3 de febrero de 1996.
- Resolución de 22 de febrero de 1996.
- Resolución de 7 de marzo de 1996.
- Resolución de 21 de marzo de 1996.
- Resolución de 11 de abril de 1996.
- Resolución de 9 de mayo de 1996.
- Resolución de 6 de junio de 1996.
- Resolución de 20 de junio de 1996.
- Resolución de 26 de junio de 1996.
- Resolución de 11 de julio de 1996.
- Resolución de 24 de octubre de 1996.
- Resolución de 16 de enero de 1997.
- Resolución de 30 de enero de 1997.
- Resolución de 13 de febrero de 1997.
- Resolución de 13 de mayo de 1997.
- Resolución de 9 de julio de 1997.
- Resolución de 11 de septiembre de 1997.
- Resolución de 24 de noviembre de 1997.
- Resolución de 16 de enero de 1998.
- Resolución de 27 de febrero de 1998.
- Resolución de 29 de abril de 1998.
- Resolución de 29 de mayo de 1998.
- Resolución de 24 de junio de 1998.
- Resolución de 10 de julio de 1998.
- Resolución de 8 de septiembre de 1998.
- Resolución de 8 de octubre de 1998.
- Resolución de 21 de octubre de 1998.
- Resolución de 6 de noviembre de 1998.
- Resolución de 19 de noviembre de 1998.
- Resolución de 16 de diciembre de 1998.
- Resolución de 18 de diciembre de 1998.
- Resolución de 14 de enero de 1999.
- Resolución de 27 de enero de 1999.
- Resolución de 10 de marzo de 1999.
- Resolución de 22 de octubre de 1999.
- Resolución de 4 de noviembre de 1999.
- Resolución de 12 de enero de 2000.
- Resolución de 10 de febrero de 2000.
- Resolución de 23 de marzo de 2000.
- Resolución de 11 de mayo de 2000.
- Resolución de 20 de mayo de 2000.
- Resolución de 24 de mayo de 2000.
- Resolución de 9 de junio de 2000.
- Resolución de 22 de junio de 2000.

- Resolución de 4 de julio de 2000.
- Resolución de 19 de julio de 2000.
- Resolución de 7 de febrero de 2001.
- Resolución de 21 de marzo de 2001.
- Resolución de 9 de mayo de 2001.
- Resolución de 6 de junio de 2001.
- Resolución de 4 de julio de 2001.
- Resolución de 12 de septiembre de 2001.
- Resolución de 24 de octubre de 2001.
- Resolución de 28 de noviembre de 2001.
- Resolución de 19 de diciembre de 2001.
- Resolución de 21 de enero de 2002.
- Resolución de 8 de mayo de 2002.
- Resolución de 19 de junio de 2002.
- Resolución de 3 de julio de 2002.
- Resolución de 9 de octubre de 2002.
- Resolución de 6 de noviembre de 2002.
- Resolución de 3 de diciembre de 2002.
- Resolución de 18 de diciembre de 2002.
- Resolución de 22 de enero de 2003.
- Resolución de 5 de marzo de 2003.
- Resolución de 23 de abril de 2003.
- Resolución de 7 de mayo de 2003.
- Resolución de 10 de septiembre de 2003.
- Resolución de 17 de noviembre de 2003.
- Resolución de 27 de noviembre de 2003.
- Resolución de 17 de diciembre de 2003.
- Resolución de 9 de junio de 2004.
- Resolución de 15 de junio de 2004.
- Resolución de 23 de junio de 2004.
- Resolución de 15 de julio de 2004.
- Resolución de 28 de julio de 2004.
- Resolución de 10 de noviembre de 2004.
- Resolución de 24 de noviembre de 2004.
- Resolución de 14 de febrero de 2005.
- Resolución de 20 de abril de 2005.
- Resolución de 18 de mayo de 2005.
- Resolución de 29 de junio de 2005.
- Resolución de 27 de julio de 2005.
- Resolución de 13 de octubre de 2005.
- Resolución de 10 de noviembre de 2005.
- Resolución de 25 de enero de 2006.
- Resolución de 18 de abril de 2007.

## **DIRECCIÓN GENERAL DE LOS TRIBUTOS**

- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de diciembre de 1985.
- Resolución de Contestación a Consulta vinculante de 30 de diciembre de 1985.
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de enero de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 5 de febrero de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de febrero de 1986.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 26 de febrero de 1986.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 6 de marzo de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 11 de marzo de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 13 de marzo de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de marzo de 1986.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 19 de marzo de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de abril de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de abril de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de abril de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de abril de 1986.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 7 de mayo de 1986.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 28 de mayo de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de mayo de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de mayo de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 2 de junio de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de junio de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de junio de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de junio de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de junio de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de junio de 1986.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 7 de julio de 1986.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 14 de julio de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de julio de 1986.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 3 de septiembre de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 4 de septiembre de 1986.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 9 de octubre de 1986.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 13 de octubre de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 4 de noviembre de 1986.

- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 6 de noviembre de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de noviembre de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de noviembre de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de noviembre de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de diciembre de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de diciembre de 1986.
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de diciembre de 1986.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 27 de mayo de 1987.
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de junio de 1987.
- Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 23 de junio de 1987.
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de julio de 1987.
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de septiembre de 1987.
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de septiembre de 1987.
- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de febrero de 1988.
- Resolución de Contestación a Consulta de 24 de marzo de 1988.
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de abril de 1988.
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de abril de 1988.
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de julio de 1988.
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de octubre de 1988.
- Resolución de Contestación a Consulta de 24 de abril de 1989.
- Resolución de Contestación a Consulta de 4 de mayo de 1989.
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de junio de 1989.
- Resolución de Contestación a Consulta de 31 de julio de 1989.
- Resolución de Contestación a Consulta de 27 de noviembre de 1989.
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de marzo de 1990.
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de septiembre de 1990.
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de julio de 1991.
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de septiembre de 1991.
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de octubre de 1992.
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de octubre de 1992.
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de diciembre de 1993.
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de enero de 1994.
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de marzo de 1994.
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de mayo de 1994.
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de mayo de 1994.
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de junio de 1994.
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de julio de 1994.
- Resolución de Contestación a Consulta de 24 de julio de 1994.
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de septiembre de 1994.
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de noviembre de 1994.
- Resolución de Contestación a Consulta de 1 de febrero de 1995.
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de febrero de 1995.

- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de abril de 1995.
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de abril de 1995.
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de abril de 1995.
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de abril de 1995.
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de junio de 1995.
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de junio de 1995.
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de julio de 1995.
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de septiembre de 1995.
- Resolución de Contestación a Consulta de 13 de septiembre de 1995.
- Resolución de Contestación a Consulta de 4 de diciembre de 1995.
- Resolución de Contestación a Consulta de 9 de enero de 1996.
- Resolución de Contestación a Consulta de 27 de febrero de 1996.
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de abril de 1996.
- Resolución de Contestación a Consulta de 9 de mayo de 1996.
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de mayo de 1996.
- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de mayo de 1996.
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de junio de 1996.
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de junio de 1996.
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de septiembre de 1996.
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de noviembre de 1996.
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de enero de 1997 (Nº 0030-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de enero de 1997 (Nº 0045-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de enero de 1997 (Nº 0132-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de febrero de 1997 (Nº 0215-97)
- Resolución de Contestación a Consulta de 17 de febrero de 1997 (Nº 0282-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 17 de febrero de 1997 (Nº 0290-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 17 de febrero de 1997 (Nº 0291-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 17 de febrero de 1997 (Nº 0294-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de febrero de 1999 (Nº 0257-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de abril de 1997 (Nº 0610-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de abril de 1997 (Nº 0628-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de abril de 1997 (Nº 0672-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 9 de abril de 1997 (Nº 0688-97).

- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de abril de 1997 (Nº 0805-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 5 de mayo de 1997 (Nº 0929-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de mayo de 1997 (Nº 1049-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 5 de junio de 1997 (Nº 1149-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 9 de junio de 1997 (Nº 1170-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 11 de junio de 1997 (Nº 1193-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de junio de 1997 (Nº 1265-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de junio de 1997 (Nº 1301-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de junio de 1997 (Nº 1305-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de junio de 1997 (Nº 1416-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 4 de julio de 1997 (Nº 1500-97).
- Resolución 6/1997, de 10 de julio, de la DGT sobre aplicación del IVA en los contratos del Estado y otras Administraciones públicas relativos a bienes o servicios suministrados desde el extranjero
- Resolución de Contestación a Consulta de 11 de julio de 1997 (Nº 1570-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de julio de 1997 (Nº 1578-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de julio de 1997 (Nº 1581-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de julio de 1997 (Nº 1587-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de julio de 1997 (Nº 1700-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de agosto de 1997 (Nº 1799-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de septiembre de 1997 (Nº 1914-97)
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de septiembre de 1997 (Nº 1940-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 2 de octubre de 1997 (Nº 2023-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 2 de octubre de 1997 (Nº 2017-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de octubre de 1997 (Nº

- 2044-97).
- Resolución de Contestación a Consulta de 9 de octubre de 1997 (Nº 2056-97).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 20 de octubre de 1997 (Nº 2148-97).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 21 de octubre de 1997 (Nº 2149-97).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 23 de octubre de 1997 (Nº 2196-97).
  - Resolución de Contestación con carácter vinculante a Consulta de 24 de octubre de 1997 (Nº V0011-97).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 28 de octubre de 1997 (Nº 2239-97).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 10 de noviembre de 1997 (Nº 2325-97).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 26 de noviembre de 1997 (Nº 2479-97).
  - Resolución nº 4/1997, de 3 de diciembre relativa a la aplicación del IVA en los casos en que las comunidades titulares de montes vecinales en mano común suscriben un determinado convenio con la Junta de Galicia para el desarrollo de la explotación forestal de dichos montes.
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 1997 (Nº 2554-97).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 9 de enero de 1998 (Nº 0006-98).
  - Resolución de 19 de enero de 1998 relativa a la tributación por el IVA de los denominados “cursos de enseñanza a distancia”.
  - Resolución de Contestación a Consulta de 20 de enero de 1998 (Nº 0056-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 23 de enero de 1998 (Nº 0082-98)
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de enero de 1998 (Nº 0120-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de enero de 1998 (Nº 0121-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de enero de 1998 (Nº 0122-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 2 de febrero de 1998 (Nº 0150-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de febrero de 1998 (Nº 0182-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 13 de febrero de 1998 (Nº 0202-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 18 de febrero de 1998 (Nº 0248-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 2 de abril de 1998 (Nº 0532-

- 98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de abril de 1998 (Nº 0545-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 7 de abril de 1998 (Nº 0547-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de abril de 1998 (Nº 0604-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de abril de 1998 (Nº 0613-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de abril de 1998 (Nº 0621-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 21 de abril de 1998 (Nº 0661-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 27 de abril de 1998 (Nº 0711-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 27 de abril de 1998 (Nº 0715-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 28 de abril de 1998 (Nº 0724-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 28 de abril de 1998 (Nº 0724-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de abril de 1998 (Nº 0729-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de abril de 1998 (Nº 0733-98).
  - Resolución 2/1998, de 14 de mayo, de la Dirección General de Tributos sobre la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento en el IVA en relación con determinados productos alimenticios.
  - Resolución de Contestación a Consulta de 22 de mayo de 1998 (Nº 0857-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 8 de junio de 1998 (Nº 0992-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de junio de 1998 (Nº 1037-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de junio de 1998 (Nº 1182-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 8 de julio de 1998 (Nº 1225-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 13 de julio de 1998 (Nº 1273-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 24 de julio de 1998 (Nº 1382-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 24 de julio de 1998 (Nº 1385-98).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 30 de julio de 1998 (Nº 1397-98).



- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de agosto de 1998 (N° 1436-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de septiembre de 1998 (N° 1485-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de septiembre de 1998 (N° 1487-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 11 de septiembre de 1998 (N° 1490-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de septiembre de 1998 (N° 1533-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de octubre de 1998 (N° 1609-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de octubre de 1998 (N° 1658-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de octubre de 1998 (N° 1669-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de octubre de 1998 (N° 1688-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de octubre de 1998 (N° 1719-98).
- Resolución de Contestación a Consulta 6 de noviembre de 1998 (N° 1743-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de noviembre de 1998 (N° 1778-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de noviembre de 1998 (N° 1782-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de noviembre de 1998 (N° 1785-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de noviembre de 1998 (N° 1855-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 9 de diciembre de 1998 (N° 1892-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de diciembre de 1998 (N° 1900-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 11 de diciembre de 1998 (N° 1921-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 1998 (N° 1947-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 1998 (N° 1954-98).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de enero de 1999 (N° 0106-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de enero de 1999 (N° 0111-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de enero de 1999 (N° 124-99).

- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de febrero de 1999 (Nº 0184-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de febrero de 1999 (Nº 0204-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de febrero de 1999 (Nº 0209-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de febrero de 1999 (Nº 0219-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 24 de febrero de 1999 (Nº 0231-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de febrero de 1999 (Nº 236-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de febrero de 1999 (Nº 0257-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 9 de marzo de 1999 (Nº 0293-99).
- Resolución de 9 de marzo de 1999, relativa a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los Convenios de colaboración en actividades de interés general, regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, BOE de 23 de marzo de 1999.
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de marzo de 1999 (Nº 0304-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de marzo de 1999 (Nº V0008-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de marzo de 1999 (Nº 0363-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de marzo de 1999 (Nº 0377-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de marzo de 1999 (Nº 0404-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de marzo de 1999 (Nº 0425-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de marzo de 1999 (Nº 0428-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 9 de abril de 1999 (Nº 0482-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 9 de abril de 1999 (Nº 0493-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de abril de 1999 (Nº 0500-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de abril de 1999 (Nº 0541-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de abril de 1999 (Nº 0570-99).

- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de abril de 1999 (N° 0578-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de abril de 1999 (N° 0587-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de abril de 1999 (N° 0605-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de abril de 1999 (N° 0648-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de mayo de 1999 (N° 0702-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de mayo de 1999 (N° 0737-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 11 de mayo de 1999 (N° 0745-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de mayo de 1999 (N° 0877-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de julio de 1999 (N° 1163-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de julio de 1999 (N° 1313-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 17 de junio de 1999 (N° 1030-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de julio de 1999 (N° 1230-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de julio de 1999 (N° 1313-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de septiembre de 1999 (N° 1541-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 24 de septiembre de 1999 (N° 1659-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de octubre de 1999 (N° 1811-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de octubre de 1999 (N° 1910-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 5 de noviembre de 1999 (N° 2087-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de noviembre de 1999 (N° 2199-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de noviembre de 1999 (N° 2193-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de noviembre de 1999 (N° 2263-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 2 de diciembre de 1999 (N° 2279-99).
- Resolución de Contestación a Consulta de 4 de febrero de 2000 (N° 0167-00).

- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de febrero de 2000 (Nº 0175-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de febrero de 2000 (Nº 0256-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 5 de abril de 2000 (Nº 0758-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 5 de abril de 2000 (Nº 0767-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de abril de 2000 (Nº 0831-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de abril de 2000 (Nº 0892-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de abril de 2000 (Nº 0893-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de abril de 2000 (Nº 0894-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de mayo de 2000 (Nº 1117-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de mayo de 2000 (Nº 1174-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de mayo de 2000 (Nº 1191-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de septiembre de 2000 (Nº 1546-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de septiembre de 2000 (Nº 1538-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de septiembre de 2000 (Nº 1567-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de septiembre de 2000 (Nº 1569-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de septiembre de 2000 (Nº 1589-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de septiembre de 2000 (Nº 1591-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de septiembre de 2000 (Nº 1602-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de septiembre de 2000 (Nº 1655-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 31 de octubre de 2000 (Nº 1944-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de noviembre de 2000 (Nº 1983-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 13 de noviembre de 2000 (Nº 2054-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de noviembre de 2000 (Nº 2066-00).

- Resolución de Contestación a Consulta de 17 de noviembre de 2000 (Nº 2086-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de noviembre de 2000 (Nº 2153-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de noviembre de 2000 (Nº 2154-00).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de diciembre de 2000 (Nº 2323-00).
- Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los arts. 14 y 18 de la Ley 6/1998.
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de enero de 2001 (Nº 0012-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de enero de 2001 (Nº 0014-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de enero de 2001 (Nº 0020-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de enero de 2001 (Nº 0108-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 5 de febrero de 2001 (Nº 0194-01)
- Resolución de Contestación a Consulta de 13 de febrero de 2001 (Nº 0271-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de febrero de 2001 (Nº 0326-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 27 de febrero de 2001 (Nº 0425-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 27 de febrero de 2001 (Nº 0427-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 1 de marzo de 2001 (Nº 0443-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de abril de 2001 (Nº 0686-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 11 de abril de 2001 (Nº 0732-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de mayo de 2001 (Nº 1010-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de junio de 2001 (Nº 1161-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de junio de 2001 (Nº 1166-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de junio de 2001 (Nº 1179-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de junio de 2001 (Nº 1212-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de junio de 2001 (Nº

- 0055-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de junio de 2001 (Nº 1362-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de junio de 2001 (Nº 1365-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 18 de julio de 2001 (Nº 1493-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 26 de julio de 2001 (Nº 1552-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 1 de agosto de 2001 (Nº 1585-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 4 de septiembre de 2001 (Nº 1617-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 6 de septiembre de 2001 (Nº 1625-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 6 de septiembre de 2001 (Nº 1630-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 18 de septiembre de 2001 (Nº 1695-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 20 de septiembre de 2001 (Nº 1722-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 1 de octubre de 2001 (Nº 1789-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de octubre de 2001 (Nº 1852-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de octubre de 2001 (Nº 1927-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 31 de octubre de 2001 (Nº 1943-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 26 de noviembre de 2001 (Nº 2082-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de noviembre de 2001 (Nº 2112-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 30 de noviembre de 2001 (Nº 2117-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de diciembre de 2001 (Nº 2177-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 12 de diciembre de 2001 (Nº 2203-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 13 de diciembre de 2001 (Nº 2214-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 13 de diciembre de 2001 (Nº 2216-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 13 de diciembre de 2001 (Nº 2222-01).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 14 de diciembre de 2001 (Nº

- 2231-01).
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de enero de 2002 (Nº 0002-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 30 de enero de 2002 (Nº 0117-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 30 de enero de 2002 (Nº 0120-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 1 de febrero de 2002 (Nº 0141-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 4 de febrero de 2002 (Nº 0149-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 4 de febrero de 2002 (Nº 0150-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 7 de febrero de 2002 (Nº 0196-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de febrero de 2002 (Nº 0224-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de febrero de 2002 (Nº 0244-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 19 de febrero de 2002 (Nº 0263-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 20 de febrero de 2002 (Nº 0281-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 22 de febrero de 2002 (Nº 0294-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de marzo de 2002 (Nº 0385-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de marzo de 2002 (Nº 0387-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de marzo de 2002 (Nº 0437-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 21 de marzo de 2002 (Nº 0467-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 26 de marzo de 2002 (Nº 0506-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 4 de abril de 2002 (Nº 0539-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 9 de abril de 2002 (Nº 0571-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de abril de 2002 (Nº 0590-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 8 de mayo de 2002 (Nº 0699-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 13 de mayo de 2002 (Nº 0711-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 23 de mayo de 2002 (Nº

- 0782-02).
- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de mayo de 2002 (Nº 0814-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 5 de junio de 2002 (Nº V0022-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 9 de julio de 2002 (Nº 1049-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 4 de septiembre de 2002 (Nº 1195-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 5 de septiembre de 2002 (Nº 1204-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 5 de septiembre de 2002 (Nº 1207-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 9 de septiembre de 2002 (Nº 1246-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 18 de septiembre de 2002 (Nº 1353-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 21 de octubre de 2002 (Nº 1574-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de octubre de 2002 (Nº 1620-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 7 de noviembre de 2002 (Nº 1687-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de noviembre de 2002 (Nº 1710-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 18 de noviembre de 2002 (Nº 1767-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 9 de diciembre de 2002 (Nº 1916-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 12 de diciembre de 2002 (Nº 1930-02).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 14 de enero de 2003 (Nº 0028-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 20 de enero de 2003 (Nº 0045-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 20 de enero de 2003 (Nº 0051-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 31 de enero de 2003 (Nº 134-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 12 de febrero de 2003 (Nº 0176-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 12 de febrero de 2003 (Nº 0184-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 13 de febrero de 2003 (Nº 0209-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 17 de febrero de 2003 (Nº



- 0216-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 17 de febrero de 2003 (N° 0219-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de febrero de 2003 (N° 0222-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de febrero de 2003 (N° 0223-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de febrero de 2003 (N° 0249-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de febrero de 2003 (N° 0255-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de febrero de 2003 (N° 0285-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de febrero de 2003 (N° 0313-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de marzo de 2003 (N° 0358-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de marzo de 2003 (N° 0361-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de marzo de 2003 (N° 0041-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de marzo de 2003 (N° 0420-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de marzo de 2003 (N° 0444-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de marzo de 2003 (N° 0456-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 1 de abril de 2003 (N° 0467-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 4 de abril de 2003 (N° 0481-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de abril de 2003 (N° 0127-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de abril de 2003 (N° 0535-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de abril de 2003 (N° 0543-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de abril de 2003 (N° 0573-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de mayo de 2003 (N° 0606-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de mayo de 2003 (N° 0612-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 13 de mayo de 2003 (N° 0637-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 27 de mayo de 2003 (N°

- 0690-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de junio de 2003 (Nº 0726-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 6 de junio de 2003 (Nº 0755-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 19 de junio de 2003 (Nº 0852-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 19 de junio de 2003 (Nº 0844-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 19 de junio de 2003 (Nº 0857-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 4 de julio de 2003 (Nº 0486-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 7 de julio de 2003 (Nº 0928-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de julio de 2003 (Nº 0988-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de julio de 2003 (Nº 1001-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 14 de agosto de 2003 (Nº 1104-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 5 de septiembre de 2003 (Nº 1204-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de septiembre de 2003 (Nº 1267-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de septiembre de 2003 (Nº 1276-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 17 de septiembre de 2003 (Nº 1333-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 19 de septiembre de 2003 (Nº 1365-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 22 de septiembre de 2003 (Nº 1377-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 30 de septiembre de 2003 (Nº 1483-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 1 de octubre de 2003 (Nº 1492-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 2 de octubre de 2003 (Nº 1512-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 6 de octubre de 2003 (Nº 1535-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 21 de octubre de 2003 (Nº 1681-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 23 de octubre de 2003 (Nº 1700-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 30 de octubre de 2003 (Nº

- 1761-03).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de noviembre de 2003 (Nº 1832-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 6 de noviembre de 2003 (Nº 1833-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 6 de noviembre de 2003 (Nº 1839-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 6 de noviembre de 2003 (Nº 1840-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 7 de noviembre de 2003 (Nº 1862-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 13 de noviembre de 2003 (Nº 1892-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 20 de noviembre de 2003 (Nº 1946-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 1 de diciembre de 2003 (Nº 2012-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 4 de diciembre de 2003 (Nº 2079-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 5 de diciembre de 2003 (Nº 2104-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de diciembre de 2003 (Nº 2229-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2307-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2258-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2293-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2294-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2295-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2003 (Nº 2308-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 23 de diciembre de 2003 (Nº 2415-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 22 de diciembre de 2003 (Nº 2395-03).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 8 de enero de 2004 (Nº 0005-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 13 de enero de 2004 (Nº 0022-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de enero de 2004 (Nº 0090-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 2 de febrero de 2004 (Nº

- 0909-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de febrero de 2004 (Nº 0108-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 9 de febrero de 2004 (Nº 0233-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de febrero de 2004 (Nº 0258-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de febrero de 2004 (Nº 0264-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 12 de febrero de 2004 (Nº 0277-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 13 de febrero de 2004 (Nº 0290-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 17 de febrero de 2004 (Nº 0305-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 19 de febrero de 2004 (Nº 0341-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 23 de febrero de 2004 (Nº 0352-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 24 de febrero de 2004 (Nº 0365-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 26 de febrero de 2004 (Nº 0417-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 2 de marzo de 2004 (Nº 0455-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 2 de marzo de 2004 (Nº 0457-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 4 de marzo de 2004 (Nº 0500-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 9 de marzo de 2004 (Nº 0565-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de marzo de 2004 (Nº 0631-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de marzo de 2004 (Nº 0644-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 24 de marzo de 2004 (Nº 0714-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 25 de marzo de 2004 (Nº 0776-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 29 de marzo de 2004 (Nº 0798-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 2 de abril de 2004 (Nº 0909-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 5 de abril de 2004 (Nº 0916-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de abril de 2004 (Nº 0989-

- 04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de abril de 2004 (Nº 0994-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de abril de 2004 (Nº 1041-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de abril de 2004 (Nº 1803-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 27 de abril de 2004 (Nº 1505-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de abril de 2004 (Nº 1140-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de abril de 2004 (Nº 1145-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de abril de 2004 (Nº 1147-04)
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de mayo de 2004 (Nº 1175-04
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de mayo de 2004 (Nº 1159-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de mayo de 2004 (Nº 1269-04)
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de junio de 2004 (Nº 1317-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 13 de julio de 2004 (Nº 1379-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de julio de 2004 (Nº 1404-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de julio de 2004 (Nº 1427-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de julio de 2004 (Nº 1449-04).
- Resolución 2/2004, de 16 de julio, relativa a la responsabilidad de los contratistas o subcontratistas regulada en el art. 43 de la LGT.
- Resolución de Contestación a Consulta de 31 de agosto de 2004 (Nº 1652-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de septiembre de 2004 (Nº 1706-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de septiembre de 2004 (Nº 1740-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de septiembre de 2004 (Nº 1742-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de septiembre de 2004 (Nº 1743-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de septiembre de 2004 (Nº 1837-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de octubre de 2004 (Nº

- V0179-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de octubre de 2004 (N<sup>o</sup> 1881-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 8 de octubre de 2004 (N<sup>o</sup> 1882-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de noviembre de 2004 (N<sup>o</sup> V0253-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 23 de noviembre de 2004 (N<sup>o</sup> V0296-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 24 de noviembre de 2004 (N<sup>o</sup> V0299-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 24 de noviembre de 2004 (N<sup>o</sup> V0300-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2004 (N<sup>o</sup> 2061-04).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 17 de diciembre de 2004 (N<sup>o</sup> V0427-04).
  - Resolución 5/2004, de 23 de diciembre relativa al tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la cesión, efectuada por los productores, fabricantes y distribuidores de bebidas y productos alimenticios a las empresas comercializadoras, de aparatos o instalaciones relacionados con la venta o distribución de dichos productos o bebidas.
  - Resolución de Contestación a Consulta de 31 de enero de 2005 (N<sup>o</sup> V0114-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 5 de febrero de 2005 (N<sup>o</sup> 0179-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 7 de febrero de 2005 (N<sup>o</sup> V0167-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 23 de febrero de 2005 (N<sup>o</sup> V0265-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 25 de febrero de 2005 (N<sup>o</sup> 0069-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 25 de febrero de 2005 (N<sup>o</sup> V0285-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 25 de febrero de 2005 (N<sup>o</sup> V0287-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 25 de febrero de 2005 (N<sup>o</sup> V0291-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 25 de febrero de 2005 (N<sup>o</sup> V0292-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 25 de febrero de 2005 (N<sup>o</sup> V0293-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 25 de febrero de 2005 (N<sup>o</sup> V0294-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 25 de febrero de 2005 (N<sup>o</sup>

- V0298-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 2 de marzo de 2005 (N° V0329-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de marzo de 2005 (N° V0335-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 9 de marzo de 2005 (N° 0100-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de marzo de 2005 (N° V0400-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 17 de marzo de 2005 (N° V0403-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de marzo de 2005 (N° 0115-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de marzo de 2005 (N° V0444-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de marzo de 2005 (N° V0498-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de abril de 2005 (N° V0667-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de abril de 2005 (N° V0672-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de abril de 2005 (N° V0681-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de abril de 2005 (N° 0173-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 4 de mayo de 2005 (N° 0179-04).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de mayo de 2005 (N° V0756-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 11 de mayo de 2005 (N° V0809-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de mayo de 2005 (N° V0894-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de mayo de 2005 (N° V0893-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de junio de 2005 (N° V1013-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de junio de 2005 (N° 0210-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de junio de 2005 (N° V1098-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 17 de junio de 2005 (N° V1175-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de julio de 2005 (N° V1362-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de julio de 2005 (N° V1368-

- 05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de julio de 2005 (Nº V1407-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 12 de julio de 2005 (Nº V1413-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 26 de julio de 2005 (Nº V1606-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 1 de agosto de 2005 (Nº V1665-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 7 de septiembre de 2005 (Nº V1707-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 14 de septiembre de 2005 (Nº V1753-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de septiembre de 2005 (Nº V1767-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 20 de septiembre de 2005 (Nº V1847-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 26 de septiembre de 2005 (Nº V1877-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 7 de octubre de 2005 (Nº V2079-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de octubre de 2005 (Nº V2039-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 13 de octubre de 2005 (Nº V2053-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 19 de octubre de 2005 (Nº V2149-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 20 de octubre de 2005 (Nº V2112-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 20 de octubre de 2005 (Nº V2114-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 26 de octubre de 2005 (Nº V2175-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 11 de noviembre de 2005 (Nº V2288-05).
  - Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, sobre la incidencia del derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
  - Resolución de Contestación a Consulta de 15 de noviembre de 2005 (Nº V2310-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 18 de noviembre de 2005 (Nº 0277-05).
  - Resolución de Contestación a Consulta de 23 de noviembre de 2005 (Nº V2351-05).



- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de noviembre de 2005 (Nº V2423-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de noviembre de 2005 (Nº V2443-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de noviembre de 2005 (Nº V2448-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de noviembre de 2005 (Nº 2458-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2005 (Nº V2524-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de diciembre de 2005 (Nº V2540-05).
- Resolución de Contestación a Consulta de 11 de enero de 2006 (Nº V0021-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de enero de 2006 (Nº V0045-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de enero de 2006 (Nº V0107-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de enero de 2006 (Nº V0132-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de febrero de 2006 (Nº V0274-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de febrero de 2006 (Nº V0276-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de febrero de 2006 (Nº V0318-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de febrero de 2006 (Nº V0319-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de febrero de 2006 (Nº V032206).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de febrero de 2006 (Nº V0333-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 1 de marzo de 2006 (Nº V0355-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de marzo de 2006 (Nº V0376-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de marzo de 2006 (Nº V0393-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de marzo de 2006 (Nº V0412-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de marzo de 2006 (Nº V0427-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de marzo de 2006 (Nº V0572-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de abril de 2006 (Nº V0656-06).

- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de abril de 2006 (Nº 0758-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de abril de 2006 (Nº V0759-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de abril de 2006 (Nº V0833-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de mayo de 2006 (Nº V836-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de mayo de 2006 (Nº V0867-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de mayo de 2006 (Nº V0871-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 8 de mayo de 2006 (Nº V0874-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de mayo de 2006 (Nº V0997-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 1 de junio de 2006 (Nº V1031-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 5 de junio de 2006 (Nº V1045-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de junio de 2006 (Nº V1178-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 27 de junio de 2006 (Nº V1232-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de julio de 2006 (Nº V1393-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de julio de 2006 (Nº V1488-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de julio de 2006 (Nº V1491-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de julio de 2006 (Nº V1534-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de julio de 2006 (Nº V1567-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 24 de julio de 2006 (Nº V1580-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 26 de julio de 2006 (Nº V1597-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de julio de 2006 (Nº V1612-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 31 de julio de 2006 (Nº V1643-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 30 de agosto de 2006 (Nº V1695-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 31 de agosto de 2006 (Nº V1710-06).

- Resolución de Contestación a Consulta de 13 de septiembre de 2006 (Nº V1838-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 13 de septiembre de 2006 (Nº V1844-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de septiembre de 2006 (Nº V1898-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de septiembre de 2006 (Nº V1935-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de septiembre de 2006 (Nº V1926-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 2 de octubre de 2006 (Nº V1965-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 24 de octubre de 2006 (Nº 2139-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 31 de octubre de 2006 (Nº V2172-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de noviembre de 2006 (Nº V2310-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de noviembre de 2006 (Nº V2321-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 5 de diciembre de 2006 (Nº V2448-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de diciembre de 2006 (Nº V2482-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 15 de diciembre de 2006 (Nº V2524-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de diciembre de 2006 (Nº V2574-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 28 de diciembre de 2006 (Nº V2600-06).
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de enero de 2007 (Nº V0038-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 24 de enero de 2007 (Nº V0180-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 24 de enero de 2007 (Nº 0182-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 24 de enero de 2007 (Nº V0181-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de febrero de 2007 (Nº V0304-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 27 de febrero de 2007 (Nº V0406-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de marzo de 2007 (Nº V0528-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 27 de marzo de 2007 (Nº V0625-07).

- Resolución de Contestación a Consulta de 29 de marzo de 2007 (Nº V0645-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 4 de abril de 2007 (Nº V0702-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 9 de abril de 2007 (Nº V0730-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de abril de 2007 (Nº V0745-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de abril de 2007 (Nº V0836-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de mayo de 2007 (Nº V0935-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de mayo de 2007 (Nº V1047-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de mayo de 2007 (Nº V1107-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 11 de junio de 2007 (Nº V1210-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de julio de 2007 (Nº V1437-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de julio de 2007 (Nº V1446-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 4 de julio de 2007 (Nº V1462-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 5 de julio de 2007 (Nº V1501-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 13 de julio de 2007 (Nº V1562-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de julio de 2007 (Nº V1597-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de julio de 2007 (Nº V1609-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 3 de septiembre de 2007 (Nº V1809-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de septiembre de 2007 (Nº V1878-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de septiembre de 2007 (Nº V1891-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 14 de septiembre de 2007 (Nº V1928-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 12 de septiembre de 2007 (Nº V1878-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 18 de septiembre de 2007 (Nº V1933-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 19 de septiembre de 2007 (Nº V1934-07).

- Resolución de Contestación a Consulta de 21 de septiembre de 2007 (Nº V1955-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 24 de septiembre de 2007 (Nº V1983-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 25 de septiembre de 2007 (Nº V1996-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 27 de septiembre de 2007 (Nº V2044-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 23 de octubre de 2007 (Nº V2226-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 5 de noviembre de 2007 (Nº V2339-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de noviembre de 2007 (Nº V2359-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de noviembre de 2007 (Nº V2356-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de noviembre de 2007 (Nº V2448-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de noviembre de 2007 (Nº V2452-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 16 de noviembre de 2007 (Nº V2537-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de noviembre de 2007 (Nº V2489-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de noviembre de 2007 (Nº V2490-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de noviembre de 2007 (Nº V2492-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de noviembre de 2007 (Nº V2494-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 10 de diciembre de 2007 (Nº V2651-07).
- Resolución de Contestación a Consulta de 7 de marzo de 2008 (Nº V0517-08).
- Resolución de Contestación a Consulta de 22 de abril de 2008 (Nº V0838-08).
- Resolución de Contestación a Consulta de 6 de mayo de 2008 (Nº V0905-08).
- Resolución de Contestación a Consulta de 20 de junio de 2008 (Nº V1314-08).

#### **INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO**

- Dictamen de 18 de junio de 1986.
- Informe de 18 de mayo de 1993.
- Consulta 1/1996 de 1 de enero de 1996.

- Consulta 7/1996 de 2 de abril de 1996.
- Consulta 7/1997 de 1 de diciembre de 1997.
- Consulta 3/1998, de 30 de junio de 1998.
- Informe de 23 de julio de 1999.
- Consulta 7/2000 de 11 de diciembre de 2000
- Informe de 15 de noviembre de 2001.
- Consulta nº 1/2002 de 28 de febrero de 2002.
- Consulta nº 1/2005 de de 29 de julio de 2005.
- Informe de 8 de septiembre de 2005.
- Informe circularizado de 5 de junio de 2006.

### **INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS**

- Consulta nº 13. 1993.
- Consulta nº 38. 1999.
- Consulta nº 40. 1999.
- Consulta nº 6. 2001.
- Consulta nº 4. 2005.

### **JUNTA CONSULTIVA DE CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA**

#### **NACIONAL**

- Informe de 25 de septiembre de 1964.
- Informe de 18 de marzo de 1986.
- Informe de de 17 de mayo de 1991.
- Informe de 26 de noviembre de 1991.
- Informe 2/92 de 27 de febrero de 1992.
- Informe 5/96, de 7 de marzo.
- Informe de 1 de abril de 2003.
- Informe 8/04 de 12 de marzo.
- Informe 24/05, de 29 de junio.
- Informe de 13 de diciembre de 2006.
- Informe de 28 de marzo de 2007.
- Informe de 07/08 de 29 de septiembre de 2008.

#### **AUTONÓMICAS**

- Informe 12/1997, de 22 de septiembre de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Madrid.
- Informe 1/03, de 28 de febrero de 2003 de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de Illes Balears.
- Informe 1/2005, de 5 de mayo de la Junta Consultiva de Contratación Administrativa de la Generalidad de Cataluña.

