

The background of the cover is composed of several rectangular blocks of different colors and textures. There is a large light beige block in the top left, a red block in the bottom left, and a grey block containing the author's name. The rest of the background is filled with a marbled pattern in shades of red, teal, and pink. The title is printed in a bold, dark grey font on the white background.

El IVA en los Entes Locales

*Juan Calvo
Vérgez*

III EL CONSULTOR
DE LOS AYUNTAMIENTOS

El IVA en los Entes Locales

Juan Calvo Végez

© Juan Calvo Vérguez, 2023
© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 91 602 01 82
e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es
<https://www.laley.es>

Primera edición: Marzo 2023

Depósito Legal: M-7579-2023
ISBN versión impresa: 978-84-7052-924-5
ISBN versión electrónica: 978-84-7052-925-2

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.
Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores. LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades. LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

2. LA RELACIÓN EXISTENTE ENTRE EL ART. 7.8 DE LA LEY 37/1992 Y EL ART. 13.1 DE LA DIRECTIVA 2006/112/CE

El art. 7.8 de la Ley 37/1992 califica como no sujetas a gravamen aquellas operaciones realizadas directamente por el Ente Público sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Dicho precepto de la LIVA constituye, de acuerdo con lo manifestado por la DGT en la anteriormente citada Resolución 276/2006, de 14 de febrero, una excepción a lo establecido en el art. 13.1 de la Directiva 2006/112/CE, el cual alude a la no sujeción al IVA de los Entes Locales, aun cuando éstos perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. Otorga así el citado art. 13.1 de la Directiva un margen muy amplio de apreciación en lo que respecta a la no sujeción al Impuesto, al permitir a los Entes Locales dicha no sujeción aun cuando perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

En cambio nuestra normativa interna, al transponer lo dispuesto por la norma comunitaria a nuestro ordenamiento interno, perseguía especificar el concepto global proporcionado por la norma comunitaria, optando por restringir su regulación al declarar que únicamente está no sujeta a IVA la prestación del servicio directamente por el Ente Local cuando se realice sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

¿Qué consideraciones cabía efectuar al hilo de lo establecido en el citado art. 7.8 de la Ley 37/1992 en su redacción anterior a las reformas operadas por las Leyes 28/2014 y 9/2017? De entrada el referido precepto contenía un supuesto de no sujeción fundamentado en la afirmación de que las funciones públicas no constituyen una actividad empresarial⁽³⁾. Así las cosas habrá que analizar en cada caso si lo que el Ente público lleva a cabo es una función pública o si, por el contrario, se trata de una actividad empresarial realizada en concurrencia con el sector privado.

(3) Tal y como señaló la AN en su Sentencia de 16 de abril de 2008, las únicas operaciones no sujetas, en virtud de lo dispuesto por el referido precepto, son aquellas en las que el Sector público actúa como sujeto activo, entregando o prestando el 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 públicas, privadas o mixtas y, en general, por empresas mercantiles, cuya expresa sujeción al IVA impone dicho precepto. En esta misma línea se sitúa la Resolución de la DGT de 20 de diciembre de 2007, en la que se afirmó que 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 aquellos encomiendan a éstas la prestación del servicio al usuario, mediante concesión o cualquier otro título de actuación en nombre propio, pero no será de aplicación tal exclusión cuando continúe siendo el Ente Público el que presta el servicio directamente y en nombre propio al usuario, aunque contrate a una empresa la prestación —al Ente público— del referido servicio.

Como seguramente se recordará declaraba el art. 4.5 de la antigua Sexta Directiva (actual art.13, apartado 1, párrafo primero de la Directiva 2006/112/CE) 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 que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones (...) No obstante cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerado como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia (...) En cualquier caso los organismos anteriormente citados tendrán la consideración de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante*». Se estima así por tanto desde el ordenamiento comunitario que en dichos supuestos no se producen bienes ni se prestan servicios en el mercado⁽⁴⁾.

Ahora bien, ¿qué actividades determinan el ejercicio de funciones públicas, no adquiriendo en consecuencia la consideración de empresariales a efectos del IVA? A nuestro juicio por «funciones públicas» hemos de entender aquellas en las que la Administración actúa sirviéndose de formas propias del Derecho público⁽⁵⁾. Refiriéndonos concretamente al objeto de nuestro estudio, los Entes Locales, afirma como ya sabemos el art. 25.1 de la Ley de Bases de Régimen Local que «*Los Municipios pueden promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyen a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal*». Estos Entes Locales adquieren además una serie de competencias a través de las cuales realizan funciones públicas en los términos

(4) Acerca del alcance del art. 4.5 de la antigua Sexta Directiva véanse, entre otras, las SSTJUE de 11 de julio de 1985 (As. C-107/84, *Comisión vs. Alemania*), 17 de octubre de 1989 (Ass. C-231/87 y C-129/88, *Comune di Carpaneto Piacentino*) y de 26 de marzo de 1987 (As. C-112/86, *Comisión vs. Países Bajos*); en este último pronunciamiento declaró el Tribunal de Luxemburgo que «(...) El apartado 5 del artículo 4 únicamente prevé una exención en favor de los organismos de Derecho Público, y tan sólo por lo que respecta a las actividades y operaciones que lleven a cabo en su condición de "autoridades públicas" (...) El apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva únicamente prevé una exención en favor de los organismos de Derecho público, y tan sólo por lo que respecta a las actividades y operaciones que lleven a cabo en su condición de autoridades públicas».

(5) Así, dentro de estas funciones públicas habría que considerar incluidas, no ya sólo las propias de servicio público, sino también las de ejercicio de técnicas de policía, las autorizaciones administrativas o sanciones, las derivadas del ejercicio de potestades administrativas sobre bienes (expropiación), las de fomento, las relativas a la orientación de patrimonios públicos, etc.

que establece la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas⁽⁶⁾. En resumen la actividad pública de los ayuntamientos constituye una actividad de servicio público. Y ello al margen de la eventual realización de otra clase de actividades susceptibles de quedar encuadradas dentro del ámbito del ejercicio de la autoridad. Por su parte la jurisprudencia comunitaria ha venido calificando como «operaciones realizadas por una autoridad pública» aquellas en las que concurren de manera cumulativa dos requisitos: un Ente Público prestador del servicio y el desarrollo de una actividad en el ejercicio de funciones públicas⁽⁷⁾.

Mediante Sentencia de 12 de junio de 2008 (As. C-462/05, *Comisión vs. República Portuguesa*) analizó el TJUE la cuestión relativa a la aplicación del IVA en relación con un servicio de peaje prestado mediante el sistema de concesión por un consorcio de sociedades. Inicialmente la STJUE *Comisión v. Portugal* (As. C-276/98) declaró que Portugal no había incumplido la normativa comunitaria en materia de IVA al aplicar un tipo de gravamen reducido del 5% al peaje exigido para atravesar el río Tajo por carretera a su paso por Lisboa. Dicha Sentencia determinó que la prestación del referido servicio no estaba sujeta a IVA en virtud de aquello que disponía el art. 4.5 de la antigua Sexta Directiva (actual art. 13 de la Directiva 2006/112/CE), relativo a la sujeción al Impuesto de aquellas actividades desarrolladas por organismos públicos.

Pues bien, a través del citado pronunciamiento estimó el TJUE que, para admitir la condición de organismo de Derecho público a un concreto operador,

-
- (6) Adicionalmente la citada Ley 7/1985, a través de su art. 26.1, obliga a los municipios a prestar determinados servicios, pudiendo no obstante solicitar la dispensa de alguno de ellos.
- (7) A este respecto pueden consultarse, entre otras, las SSTJUE de 25 de julio de 1991 (As. C-202/90), 15 de mayo de 1990 (As. C-4/89), 17 de octubre de 1989 (Ass. C-231/87 y 129/88) y de 26 de marzo de 1987; en este último pronunciamiento declara el Tribunal de Luxemburgo que «*El desarrollo de actividades públicas por un particular no determina la no sujeción al IVA*». Por su parte en el primero de los pronunciamientos anteriormente indicado, la Sentencia del TJUE de 25 de julio de 1991, a través de la cual se analizaba la cuestión relativa a si los recaudadores de impuestos (que, en el concreto supuesto planteado, trabajaban para el Ayuntamiento de Sevilla) llevaban a cabo el desarrollo de una actividad económica, concluyó el Tribunal de Justicia de Luxemburgo que, no concurriendo ningún contrato de trabajo, habría que entrar a analizar si su relación jurídica creaba una relación de empleador y empleado en cuanto a las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad del empleador. En el presente caso, por lo que a las condiciones de trabajo se refiere, los recaudadores de impuestos trabajaban con medios propios adquiridos y organizados de forma independiente, dentro de los límites establecidos por la ley, el personal, los equipos y materiales precisos para desarrollar sus actividades. Y, por lo que respecta a la remuneración, los citados recaudadores llevaban el riesgo económico de su actividad como su beneficio depende de las cantidades recaudadas y los gastos incurridos para el personal y el equipo. A resultas de lo anterior el Ayuntamiento hispalense no fue considerado responsable de la actividad de los recaudadores, al no estimarse suficiente para establecer la existencia de una relación de empleador y empleado, concluyéndose por parte del Tribunal que se estaba llevando a cabo la actividad de los recaudadores de impuestos independiente.

lo relevante no es la realización de actos dentro de las prerrogativas de la autoridad pública, sino la integración en la organización de la Administración Pública o la relación de dependencia con ésta, dejando en todo caso al margen a los terceros independientes. A juicio del Tribunal de Justicia de Luxemburgo la Comisión no entró a debatir en el proceso el hecho de que la prestación del servicio se realizase por un organismo público en el ejercicio de sus funciones públicas. Y, una vez que el Tribunal concluyó que la prestación en cuestión no estaba sujeta a IVA, estimó que no era necesario determinar si el Estado portugués había incumplido otras disposiciones encuadradas dentro de la antigua Sexta Directiva.

Con posterioridad a la citada Sentencia la Comisión procedió a incoar un nuevo procedimiento por incumplimiento referido a la misma normativa nacional y en el que fueron formuladas dos imputaciones contra Portugal. De una parte, y con carácter principal, el incumplimiento del art. 4.5 de la antigua Sexta Directiva, al someterse a gravamen unos servicios que no debían quedar sujetos al IVA. Y, de otra, y subsidiariamente, en el supuesto de que se demostrase que los servicios de peaje debían quedar sometidos al IVA, el incumplimiento de lo dispuesto en los arts. 12 y 28 de la antigua Sexta Directiva, al considerar que procedería la aplicación del tipo de gravamen general en lugar del tipo reducido.

A lo largo del desarrollo de la fase administrativa correspondiente a este segundo procedimiento por incumplimiento el Estado portugués reconoció que la explotación del peaje correspondía a un consorcio de empresas que, tras la realización de una licitación internacional, obtuvo la oportuna concesión administrativa. Y, a tal efecto, tras el correspondiente dictamen motivado, la Comisión presentó el correspondiente recurso por incumplimiento ante el TJUE. El Estado Portugués alegó que dicho recurso resultaba inadmisibile, ya que debía operar la fuerza de cosa juzgada, señalándose además que dichos servicios de peaje debían considerarse no sujetos a IVA. A su juicio la figura del consorcio de empresas se presenta como un organismo de Derecho público, dado el objetivo perseguido y la finalidad de la concesión, así como debido al hecho de prerrogativas de poder público y hallarse sometido al Derecho Administrativo. Por otra parte Portugal alegó que la aplicación del tipo reducido de IVA se fundamentaba en lo dispuesto en el art. 28.2.e) de la antigua Sexta Directiva (actual art. 118 de la Directiva 2006/112/CE), en virtud del cual se permite a los Estados, de manera transitoria, la aplicación de un tipo reducido de IVA a la prestación de determinados servicios, siempre y cuando a la fecha de 1 de enero de 1991 estuviesen aplicando ya un tipo reducido a dichos servicios.

De entrada el Tribunal de Justicia de Luxemburgo procedió a analizar la excepción de inadmisibilidad planteada por Portugal, poniéndose de manifiesto que el Estado Portugués no mencionó en el anterior proceso que el prestador de

los servicios controvertidos era un concesionario. De hecho, sólo en el segundo procedimiento administrativo las autoridades portuguesas señalaron la existencia de un consorcio de empresas destinado a la prestación del servicio mediante concesión. Los nuevos datos constituían pues una modificación esencial de la premisa fáctica en la que se fundamentó la anterior Sentencia del Tribunal de Luxemburgo. Así las cosas se estimó que los objetos de ambos litigios resultan diferentes, de manera que el Estado Portugués no puede invocar la excepción de cosa juzgada.

Por otra parte, y por lo que interesa al objeto de nuestro estudio, recordó el Tribunal cuáles son los requisitos que deben concurrir para la aplicación de las reglas de no sujeción previstas en el art. 4.5 de la antigua Sexta Directiva. En primer lugar, el ejercicio de actividades por un organismo de Derecho público. Y, en segundo término, la realización de las mismas en su condición de autoridad pública. De este modo estimó el TJUE que en el presente caso no concurría el primer requisito ya que, a pesar de que la sociedad concesionaria realizaba una actividad que entraba dentro de las prerrogativas de la autoridad pública, ello no resultaba suficiente. Se trataba de un tercero que no se encontraba integrado dentro de la Administración Pública ni tenía relación de dependencia alguna con ésta, motivo por el cual el servicio prestado debía estar sujeto a IVA.

En cuanto al tipo de gravamen que debía ser aplicado, concluyó el Tribunal que se vulneró la normativa portuguesa. Tal y como se precisó, el tenor literal de lo dispuesto en el art. 28.2.e) de la antigua Sexta Directiva exigía que el tipo reducido que se permitía aplicar de manera excepcional no fuese inferior al 12%, mientras que el Estado Portugués aplicaba el 5%. Igualmente el Tribunal de Justicia de Luxemburgo estimó que nos hallábamos en presencia de un régimen excepcional y transitorio que debía ser objeto de una interpretación restrictiva, siendo su finalidad permitir una adaptación progresiva de las legislaciones nacionales a la armonización de los tipos de gravamen. En definitiva, consideró el TJUE que si un determinado Estado decidiese adaptarse y aplicar el tipo general a la prestación de los servicios controvertidos no podía volverse a introducir un tipo reducido, valiéndose de la aplicación de dicho régimen transitorio⁽⁸⁾.

Por lo que respecta al ámbito de nuestro ordenamiento interno cabe señalar que la peculiar transposición de la antigua Sexta Directiva que en relación con esta cuestión efectuó el art. 7.8.º de la LIVA en su antigua redacción conducía a la aplicación del mismo resultado, esto es, la sujeción al Impuesto, dado que no se cumple el requisito relativo a la prestación del servicio de forma directa por el organismo público. Recuérdesse no obstante que la norma española utili-

(8) Téngase presente a este respecto que Portugal había aplicado el tipo general a los servicios de peaje por el río Tajo entre 1992 y 1994, de manera que a partir de entonces ya no podía reinstaurar la aplicación del tipo reducido.

zaba criterios no incluidos en la Directiva relativos a la ausencia de contraprestación o a la existencia de contraprestación tributaria, omitiendo en cambio otros que sí que se encontraban presentes en la antigua Directiva, tales como el de la no distorsión de la competencia, a través del cual se persigue evitar que la no sujeción a gravamen represente una ventaja comparativa en la prestación de los servicios para el sector público⁽⁹⁾.

En el caso específico de su Sentencia de 16 de septiembre de 2008 (As. C-288/07, *Isle of Wight Council y otros*), relativa a la delimitación de la condición de sujetos pasivos del IVA tratándose de Organismos de Derecho público y en relación con aquellas actividades que desarrollasen en el ejercicio de sus funciones públicas (en la medida en que el hecho de su consideración como sujetos pasivos del IVA pudiera conducir a graves distorsiones de la competencia⁽¹⁰⁾) analizó el Tribunal de Justicia de Luxemburgo la cuestión relativa a la no sujeción a IVA de aquellas actividades llevadas a cabo por los Organismos públicos, procediéndose a interpretar lo dispuesto en el art. 4.5.º de la antigua Sexta Directiva y, más concretamente, el alcance de las expresiones «lleve a» y «distorsiones graves de la competencia» contenidas en el citado precepto.

El supuesto analizado en el presente caso por el Tribunal traía su origen en el hecho de que diversas Entidades Locales del Reino Unido procedieron a alquilar plazas de aparcamiento en competencia con el sector privado. Tradicionalmente se ha venido estimando que dicha actividad se encuentra sujeta a IVA. Sin embargo el TJUE, tras su Sentencia *Fazenda Publica*, estimó que procedía su consideración como actividad no sujeta a IVA, solicitándose en consecuencia a la Administración la devolución de las cantidades abonadas al efecto. Dichas reclamaciones dieron lugar al surgimiento de un litigio entre los *Commissioners* y las referidas Entidades Locales, planteado ante la *High Court of Justice (England & Wales, Chancery Division)*.

(9) Así, por ejemplo, tratándose de un organismo autónomo dedicado a la elaboración de programas de investigación y desarrollo en el ámbito de las ciencias y técnicas geográficas declaró la DGT en su Contestación a Consulta de 6 de octubre de 2009 que debía reconocerse la sujeción de las actividades investigadoras cuyos resultados se destinan a ser cedidos a terceros en condiciones de mercado o en procedimientos de concurrencia competitiva, declarándose en consecuencia la no sujeción de las actividades investigadoras que se desarrollen en cumplimiento de su función pública.

(10) Concretamente a través de la presente Sentencia el Tribunal entró a precisar si una actividad de aparcamiento desarrollada por diversos Entes locales británicos podía suponer, en caso de no sujeción, una distorsión de la competencia, defendiéndose al respecto por parte de los citados municipios que dicha distorsión habría de ser examinada a nivel local en cada uno de los Entes locales, al no existir en muchos de ellos una empresa destinada a la explotación de aparcamientos subterráneos.



Una de las principales cuestiones que se suscitan en todas aquellas operaciones del tráfico económico en las que intervienen los Entes públicos y, en particular, los Entes Locales, es la relativa a la aplicación del IVA a dichas operaciones. Al margen de las tradicionales disquisiciones efectuadas acerca de la consideración del Ente Local como sujeto pasivo del citado Impuesto, cuestiones tales como la trascendencia que adquiere al respecto el requisito relativo a la forma de prestación del servicio, los distintos entes públicos instrumentales a través de los cuales operan los Ayuntamientos, la naturaleza de la contraprestación percibida o la propia aplicación del régimen de las actividades diferenciadas a aquellas operaciones en las que intervienen los Entes Locales, continúan siendo de gran trascendencia y no ya solo para la Administración Local, sino también para aquellos empresarios y profesionales que contratan con ella y, por ende, para el sector jurídico y fiscal que les presta su asesoramiento.

Precisamente la presente monografía está pensada para ayudar a resolver todas esas cuestiones, partiendo de las últimas reformas legislativas y, en particular, de la articulada a través de la *Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público*. Dichas reformas son objeto de estudio en conexión con la jurisprudencia que actualmente está siendo dictada por los principales órganos judiciales, prestando especial atención a la procedente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

ISBN: 978-84-7052-924-5



ER-0280/2005



GA-2005/0100