

## EL IVA DEL SECTOR PÚBLICO EN LA REFORMA DE LA LEY 28/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE

**Ismael Jiménez Compaired**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Zaragoza*

---

### EXTRACTO

Las Cortes Generales españolas han aprobado recientemente una importante reforma que afecta a los grandes impuestos del sistema fiscal, especialmente el Impuesto sobre la Renta, el de Sociedades y el IVA. En este artículo analizaremos el tratamiento en el IVA del sector público. El artículo se centra en tres aspectos. En primer lugar, el nuevo régimen establecido para determinar cuándo las operaciones efectuadas por las entidades que forman parte del sector público se encuentran o no sujetas al impuesto. En segundo lugar, el derecho a la deducción, teniendo en cuenta que los organismos de Derecho público adquieren bienes o servicios que destinan de manera exclusiva a su actividad económica, bienes o servicios que destinan de manera exclusiva a la realización de actividades no sujetas y bienes o servicios destinados de manera indistinta a ambas. Finalmente estudiaremos cuándo se incluyen las subvenciones en la base imponible del IVA, de acuerdo con el nuevo texto.

**Palabras claves:** IVA, organismos de Derecho público y empresas públicas.

---

*Fecha de entrada: 13-12-2014 / Fecha de aceptación: 20-01-2015*

## THE VAT OF THE PUBLIC SECTOR IN THE REFORM OF THE LAW 28/2014, OF NOVEMBER 27

Ismael Jiménez Compaired

---

### ABSTRACT

The Spanish Parliament recently passed an important statutory reform that affects the main tax system taxes, and in particular Income Tax, Companies taxation and VAT. In this article we analyse the VAT treatment of the public sector. The article focuses on three aspects. First, the new statutory regime established to determine when the operations performed by entities in the public sector are taxable or not. Second, their right of deduction statutory regime, considering that public bodies might purchase goods or services for the purposes of the taxed transactions of a taxable person, for transactions involving a non taxable person, and other goods and services that might be used interchangeably for both of the aforementioned purposes. Finally we will study when subsidies are included in the VAT taxable amount, according to the new statutory provisions.

**Keywords:** VAT, public bodies and public companies.

---

---

## Sumario

- I. Reforma fiscal, reforma del IVA y sujetos públicos
- II. Estado de la cuestión previo a la reforma
  - A) La sujeción al IVA de los organismos de Derecho público, deducciones y tratamiento de las subvenciones a la vista del Derecho europeo
  - B) La transposición española
- III. De la sujeción al IVA de las operaciones realizadas por entes públicos a la de las operaciones realizadas por Administraciones públicas: reflexiones previas sobre las motivaciones de la reforma
- IV. La deducibilidad del IVA soportado en adquisiciones destinadas a la realización conjunta de operaciones sujetas y no sujetas
- V. La extensión de la no sujeción a ciertas operaciones realizadas por entidades dependientes de las Administraciones o en virtud de ciertos negocios como la encomienda de gestión
  - A) Alcance de la no sujeción de los servicios realizados por entidades dependientes a favor de las Administraciones a las que pertenecen
  - B) Sobre la no sujeción de las operaciones realizadas en virtud de ciertas encomiendas de gestión
- VI. Excepciones a la no sujeción: modificaciones expresas y cambios implícitos ligados a la nueva estructura del apartado
- VII. La cuestión de las subvenciones

Bibliografía

## I. REFORMA FISCAL, REFORMA DEL IVA Y SUJETOS PÚBLICOS

Mediante la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, se ha modificado parcialmente la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, de los Impuestos Especiales y del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero<sup>1</sup>. Todo ello en el marco de la amplia reforma fiscal promovida por el Gobierno de la Nación y que añade a la normativa mencionada las Leyes 26 y 27/2014, publicadas en el mismo periódico oficial, y que afectan a la fiscalidad directa.

La modificación del IVA, que es la que ahora nos interesa, se contiene en el artículo 1 de la referida Ley 28/2014, largo precepto que a su vez se descompone en 41 apartados. Esto da cuenta de que se trata, si no de una reforma general, sí al menos de una cierta intensidad.

El propio Gobierno ofrece una explicación para cada modificación que introduce, agrupando las explicaciones de la siguiente manera: unas son ajustes a la Directiva<sup>2</sup>, a la vista de la jurisprudencia europea o de las tesis sostenidas por la propia Comisión Europea; otras pretenden mejorar técnicamente el impuesto; un tercer grupo tendría como razón de ser la lucha contra el fraude; finalmente, otras flexibilizan determinados límites o requisitos.

En este marco se han incluido una serie de disposiciones que afectan al IVA de la actividad de los entes públicos y estas son precisamente las que forman el objeto de este trabajo. Con el fin declarado del ajuste o la mejora técnica del impuesto se va a modificar la regla de no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos (art. 7.8.º de la Ley del IVA) y –al parecer en unidad de idea– se va a introducir una regla para fijar la deducibilidad de las cuotas soportadas en adquisiciones destinadas a la realización conjunta de operaciones sujetas y no sujetas (un nuevo apartado Cinco para el art. 93). Asimismo se recoge un cambio en los apartados del artículo 78 de la ley que indican qué partidas se incluyen o no en la base imponible del impuesto: afecta a las subvenciones y, dado que por su naturaleza se trata de partidas que proceden de entes públicos, también son objeto de nuestro interés. Esta modificación se justifica en la necesidad de adaptación a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (en adelante, TJUE).

Podría parecer que solo de manera mínima se enganchan las modificaciones a exigencias del Derecho europeo, pero en realidad no es así. La propia exposición de motivos reconoce que la refor-

<sup>1</sup> BOE núm. 288, de 28.

<sup>2</sup> Se refiere, es obvio, a la Directiva 2006/112/CE, sobre el sistema común del IVA (DOCE, L de 11 de diciembre de 2006).

ma del régimen de deducciones obedece a la «aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea»; eso de una parte. Pero la principal aportación de la reforma –la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y, en general, de los servicios prestados por entidades dependientes a favor de las administraciones a las que pertenecen– se toma por una mejora técnica cuando en realidad es una «elevación a rango legal» de doctrina administrativa (¡vaya salto!) que, a fin de cuentas, se justificaba en buena parte con base en el Derecho europeo.

Por todas estas razones, antes de abordar la explicación de las novedades introducidas, conviene sentar algunos conceptos sobre lo que decía el Derecho europeo al respecto y sobre la transposición efectuada por el Reino de España.

## II. ESTADO DE LA CUESTIÓN PREVIO A LA REFORMA

Aunque la fijación del estado de la cuestión requiera un tratamiento global, lo haremos separando los tres niveles de análisis que van a resultar necesarios: la sujeción al IVA de los organismos de Derecho público; la deducibilidad del IVA soportado y lo que concierne a las subvenciones. Lo haré en dos apartados, uno referido al planteamiento armonizador del Derecho europeo; otro cifrado en la transposición que constituía el Derecho español previo a la reforma que se comenta.

### A) LA SUJECIÓN AL IVA DE LOS ORGANISMOS DE DERECHO PÚBLICO, DEDUCCIONES Y TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES A LA VISTA DEL DERECHO EUROPEO

El primero de los tres aspectos que vamos a abordar (y, sin duda, esencial), esto es, el de la sujeción al IVA de los organismos de Derecho público, se sustancia, sobre todo, a través del artículo 13 de la Directiva, que niega la consideración de sujeto pasivo del impuesto a los organismos de Derecho público en ciertas circunstancias. Una regla que ha de leerse de manera restrictiva<sup>3</sup>.

Pues bien, el precepto se predica de «Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público». En ningún caso se ha autorizado extender la no sujeción a ciertas operaciones relacionadas con el desarrollo de funciones públicas, pero realizadas de manera independiente por terceros que no ostentaban la condición de organismos de Derecho público<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Con el IVA se persigue un máximo de sencillez y neutralidad; por lo tanto, generalidad. Por ello, una regla como esta ha de leerse así, y en esto ha insistido el Tribunal de Justicia, marcando el carácter excepcional de este precepto como premisa interpretativa [cfr. Sentencia de 26 de marzo de 1987, asunto C-235/85, Comisión/Paises Bajos (NFJ000268)].

<sup>4</sup> Han sido asuntos que mucho han tenido que ver con nuestro país: recaudadores de zona del Ayuntamiento de Sevilla o registradores de la propiedad en su función de oficinas liquidadoras de distrito hipotecario [Sentencia de 25 de julio de 1991, asunto C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla (NFJ006850) o Sentencia de 12 de noviembre de 2009, asunto

ma del régimen de deducciones obedece a la «aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea»; eso de una parte. Pero la principal aportación de la reforma –la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y, en general, de los servicios prestados por entidades dependientes a favor de las administraciones a las que pertenecen– se toma por una mejora técnica cuando en realidad es una «elevación a rango legal» de doctrina administrativa (¡vaya salto!) que, a fin de cuentas, se justificaba en buena parte con base en el Derecho europeo.

Por todas estas razones, antes de abordar la explicación de las novedades introducidas, conviene sentar algunos conceptos sobre lo que decía el Derecho europeo al respecto y sobre la transposición efectuada por el Reino de España.

## II. ESTADO DE LA CUESTIÓN PREVIO A LA REFORMA

Aunque la fijación del estado de la cuestión requiera un tratamiento global, lo haremos separando los tres niveles de análisis que van a resultar necesarios: la sujeción al IVA de los organismos de Derecho público; la deducibilidad del IVA soportado y lo que concierne a las subvenciones. Lo haré en dos apartados, uno referido al planteamiento armonizador del Derecho europeo; otro cifrado en la transposición que constituía el Derecho español previo a la reforma que se comenta.

### A) LA SUJECIÓN AL IVA DE LOS ORGANISMOS DE DERECHO PÚBLICO, DEDUCCIONES Y TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES A LA VISTA DEL DERECHO EUROPEO

El primero de los tres aspectos que vamos a abordar (y, sin duda, esencial), esto es, el de la sujeción al IVA de los organismos de Derecho público, se sustancia, sobre todo, a través del artículo 13 de la Directiva, que niega la consideración de sujeto pasivo del impuesto a los organismos de Derecho público en ciertas circunstancias. Una regla que ha de leerse de manera restrictiva<sup>3</sup>.

Pues bien, el precepto se predica de «Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público». En ningún caso se ha autorizado extender la no sujeción a ciertas operaciones relacionadas con el desarrollo de funciones públicas, pero realizadas de manera independiente por terceros que no ostentaban la condición de organismos de Derecho público<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Con el IVA se persigue un máximo de sencillez y neutralidad; por lo tanto, generalidad. Por ello, una regla como esta ha de leerse así, y en esto ha insistido el Tribunal de Justicia, marcando el carácter excepcional de este precepto como premisa interpretativa [cfr. Sentencia de 26 de marzo de 1987, asunto C-235/85, Comisión/Paises Bajos (NFJ000268)].

<sup>4</sup> Han sido asuntos que mucho han tenido que ver con nuestro país: recaudadores de zona del Ayuntamiento de Sevilla o registradores de la propiedad en su función de oficinas liquidadoras de distrito hipotecario [Sentencia de 25 de julio de 1991, asunto C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla (NFJ006850) o Sentencia de 12 de noviembre de 2009, asunto

Si nos centramos en lo que de manera más estricta podemos calificar de «sector público», la personalidad de quien efectúa las operaciones se comienza a difuminar cuando se escapa de las estructuras político-territoriales básicas y clásicas de cada uno de los Estados miembros. Ahora bien, el genérico «organismos de Derecho público» que indica la letra de la Directiva parece admitir algo más que el Estado tradicional y, de hecho, el propio Tribunal de Justicia no ha albergado dudas acerca de la aplicación de este concepto a sujetos públicos diversos, bien es cierto que sin que se aprecie mucha reflexión<sup>5</sup>.

Yo, desde luego, no tengo claro que pueda hablarse de un concepto comunitario de organismo de Derecho público, y más bien me parece que se está dejando a los ordenamientos nacionales que cierren o puedan cerrar esta cuestión.

Atendiendo a la letra de la Directiva y a la interpretación que ha desarrollado el Tribunal de Justicia, estas serían las circunstancias que permitirían a los organismos de Derecho público la exclusión de la consideración de sujeto pasivo:

---

C-154/08, Comisión/España (NFJ035917)]. También por supuesto la Sentencia citada *supra* en el asunto C-235/85 (NFJ000268) o el Auto de 21 de mayo de 2008 (asunto C-456/07, *Mihal*).

<sup>5</sup> Son objeto de asuntos centrados en estos puntos de la Directiva y, por lo tanto, organismos de Derecho público las Universidades alemanas [Sentencia de 20 de junio de 2002, asunto C-287/00, Comisión/Alemania (NFJ013022)]; el Fondo Nacional de Construcción de Carreteras en Grecia [Sentencia de 12 de septiembre de 2000, asunto C-260/98, Comisión/Grecia (NFJ047396)], o la autoridad holandesa que explotaba una infraestructura viaria concreta [el *Wegschap Tunnel Dordtse Kil*, Sentencia de 12 de septiembre de 2000, asunto C-408/97, Comisión/Países Bajos (NFJ009515)]. También autoridades independientes competentes en la gestión de recursos hídricos, como los organismos de Derecho público holandeses sobre los que gira el asunto C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen y Staatssecretaris van Financiën* [Sentencia de 2 de junio de 2005 (NFJ020146)] o en Alemania una «mancomunidad» (*Zweckverband*), alrededor de la cual se sustancia el asunto C-442/05, *Torgau-Westelbien*, resuelto por la Sentencia de 3 de abril de 2008 (NFJ028105). También han sido acreedores a esta consideración el *Consorcio Autónomo del Puerto de Génova* [Sentencia de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06, CO.GE.P.Srl (NFJ026441)]; los llamados Puntos de venta de cuotas lecheras «públicos» en Alemania [Sentencia de 13 de diciembre de 2007, asunto C-408/06, *Gotz* (NFJ026986)] o una Cámara de Industria y Comercio, de nuevo en Alemania [Sentencia de 4 de junio de 2009, asunto C-102/08, *Salix* (NFJ033225)]. Dada la conexión que esto puede tener con algunos aspectos de la reforma española objeto de este trabajo, sí me interesa detallar lo que he encontrado al respecto en los casos planteados ante el Tribunal de Justicia, que ofrece algunas paradojas. En primer lugar, los asuntos acumulados C-231/87 y C-129/88, *Ufficio Distrettuale* (NFJ000621), resueltos por la Sentencia de 17 de octubre de 1989. Aunque en la sentencia no se dice propiamente nada, el Abogado General decía en las conclusiones que la no sujeción afectaría también a las actividades que se llevan a cabo por medio de empresas municipales, pero siempre que ello se realice en nombre y por cuenta del municipio (afirmación muy del gusto de los centros directivos españoles). En segundo lugar, en cambio, en la Sentencia de 12 de junio de 2008 [asunto C-462/05, Comisión/Portugal (NFJ028806)], el Tribunal de Justicia considera que para admitir la condición de organismo de Derecho público a un concreto operador 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 esta (dejando siempre fuera a los terceros independientes). Finalmente, en la Sentencia de 12 de noviembre de 2009 [asunto C-154/08, Comisión/España (NFJ035917)], se advierte de que: «Si bien la designación de un organismo por el Derecho administrativo de un Estado miembro como organismo de Derecho público resulta pertinente para determinar su tratamiento a efectos del IVA, no puede considerarse decisiva cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad que dicho organismo realiza revelan que no se cumplen los requisitos estrictos para la aplicación de la citada regla de no sujeción».

- Primero, que las operaciones se efectúen directamente por los referidos organismos de Derecho público, sin mediar empresa concesionaria o en general intermediaria o contratista.
- Segundo, que la actividad se realice formalmente con arreglo a un régimen jurídico de Derecho público.
- Tercero, que esas operaciones ni se correspondan con las enumeradas en el anexo I de la Directiva ni su no sujeción genere distorsiones significativas a la competencia<sup>6</sup>.

El TJUE ha ido fijando sus posiciones sobre la resolución de numerosos recursos de incumplimiento y cuestiones prejudiciales, si bien no es infrecuente que se diga que en la práctica renuncia a la comunitarización del precepto, abogando por que sean las legislaciones nacionales las que determinen en cada caso cuándo los organismos de Derecho público actúan en su condición de autoridad pública, al definir el régimen jurídico mediante el que operan<sup>7</sup>. Cuando menos sí se ha ido esclareciendo qué piezas del ahora artículo 13 de la Directiva son acreedoras del efecto directo (y por lo tanto el juez nacional las puede aplicar directamente aun en contra del tenor de la norma nacional) y cuáles no; y qué piezas son obligatorias y cuáles facultativas<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Añade la Directiva dos facultades de los Estados miembros, una para sacar de la sujeción alguna de estas actividades, si su volumen es insignificante; otra, para considerar no sujetas actividades exentas.

<sup>7</sup> La toma de posición se producirá en dos sentencias de finales de los ochenta, la citada *Ufficio Distrettuale* y otra de 15 de mayo de 1990, asunto C-4/89, *Comune di Carpaneto* (NFJ000812). Las muchas sentencias que se han dictado con posterioridad le dejan a uno un tanto frío. Y pienso que esta doctrina ni ha sido del gusto de la Comisión Europea, ni de algunos Estados. Choca que con más frecuencia de lo que es habitual el fallo contrarie las conclusiones de los abogados generales: caso de las sentencias de 26 de junio de 2007 [asunto C-284/04, *T-Mobile* (NFJ026007) y C-369/04, *Hutchinson* (NFJ028751)], en las que el fallo es exactamente el contrario al que proponían aquellos. Es curioso comprobar como en puridad nadie se ha conformado con estas ideas y los asuntos se han desarrollado a veces ignorando las partes lo que representaba la misma. Quizá se deba al cansancio provocado por órganos, litigantes, jueces nacionales, Estados y algún otro agente que hasta el propio Tribunal cultive algunas incoherencias.

<sup>8</sup> Lo chocante es cómo el tribunal va cambiando de parecer en cuanto a las características de alguna de estas partes. Por ejemplo, la excepción de la no sujeción cuando ello generase distorsiones significativas a la competencia, que es un punto esencial. La doctrina tradicional del Tribunal de Justicia matizaba su eficacia a la vista de lo que consideraba un apartado algo resbaladizo: de acuerdo con esta doctrina, aunque era razonable pensar en la denuncia contra un Estado miembro, parecía menos claro que un organismo público pudiera ampararse en esta parte de la Directiva para obtener del juez nacional la declaración de que una cierta actividad quedase sujeta o no sujeta al IVA. Pero un asunto como el C-430/04 [*Feuerbestattungsverein Halle eV* (NFJ022587)], resuelto por la Sentencia de 8 de junio de 2006, hace repensar esto. Su origen está en las reclamaciones presentadas por una empresa privada dedicada al sector funerario quejosa del trato más favorable que se le atribuía a un ayuntamiento que resultaba ser su competencia (era titular de un horno crematorio), planteando la correspondiente instancia alemana cuestión prejudicial. El ayuntamiento no estaba repercutiendo el impuesto por las operaciones efectuadas y eso, al entender de la empresa, le permitía ofrecer los servicios de incineración a precios más ventajosos. La sentencia es muy valiosa en cuanto a otros temas, pues reconoce que la cláusula de la Directiva está también destinada a proteger a los competidores privados en la medida en que la no sujeción de los operadores públicos pudiera distorsionar la competencia. Por lo que interesa a lo que estoy tratando, dice el Tribunal que si la no sujeción originase distorsiones de la competencia la explotación del crematorio

Las sucesivas versiones de nuestra transposición, se supone, se han ido conformando a la vista de todo lo anterior, dentro de los márgenes permitidos por la Directiva.

El segundo de los aspectos a considerar es el que concierne a la deducibilidad de las cuotas soportadas o satisfechas. Como se sabe, el alcance y requisitos del derecho a deducir resultará de la transposición de los artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112/CE. El artículo 168 reconoce el derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA en la medida en que los bienes y los servicios con los que se corresponde se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. Según el artículo 173, por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. Está clara la no deducibilidad del IVA soportado en los gastos que no se vinculen a actividades incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, pero si se pueden vincular parcialmente ha de admitirse una deducibilidad parcial, conforme a algún método de cálculo. Las técnicas para conseguir lo que pretende la Directiva pueden ser diversas, pero todas ellas deben respetar la garantía de deducibilidad por la parte del IVA proporcional. Este criterio se deduce fácilmente de las Sentencias del TJ de 13 de marzo de 2008 [asunto C-437/06, *Securenta* (NFJ027750)] o 6 de septiembre de 2012 [asunto C-496/11, *Portugal Telecom* (NFJ048085)], pero resulta más propia la cita de la muy reciente Sentencia de 10 de septiembre de 2014 [asunto C-92/13, *Gemeente's Hertogenbosch* (NFJ055099)], dado que trata ya no solo de un sujeto «dual», sino de un sujeto público «dual», un municipio que soporta una cuota de IVA por la adquisición de un edificio destinado al 94% a su actividad en tanto que autoridad pública, al 5% a su actividad en tanto que sujeto pasivo (pero exenta) y al 1% a su actividad en tanto que sujeto pasivo plenamente sujeta<sup>9</sup>.

El tercero y último de los aspectos a considerar se refiere al tratamiento en el IVA de las subvenciones. El artículo 73 de la Directiva previene que la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a esas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones. No explica qué subvenciones se encuentran directamente vinculadas al precio, lo que ha generado numerosos conflictos. Respecto de las demás subvenciones, la Directiva faculta a los Estados

---

estaría gravada. Ahora bien, correspondería al órgano jurisdiccional nacional apreciar las circunstancias económicas que pudieran justificar, en su caso, una excepción a la regla de la no sujeción de los organismos de Derecho público. El Tribunal precisa que los particulares están legitimados para invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales disposiciones de la Directiva como estas (que ahora ya se le antojan claras, precisas e incondicionales). Años más tarde, la sentencia *Salix* añadirá que la distorsión de la competencia determinante de la no aplicación de la no sujeción podría ser en perjuicio del propio organismo de Derecho público. En la trascendental Sentencia de 16 de septiembre de 2008 [asunto C-288/07, *Isle of Wight* (NFJ029799)], se afirma que la distorsión a la competencia tiene que ser valorada no en un escenario local o regional, sino nacional, lo que amplía seguramente su eficacia; y teniendo en cuenta competidores potenciales (lo que aún lo amplía más).

<sup>9</sup> Sobre cómo ha cobrado fortuna esta expresión de sujetos duales, *vid.* la interesante descripción que realiza FALCÓN Y TELLA (2014).

miembros para incluir su cuantía en el denominador de la prorata. El tratamiento benéfico de las subvenciones –especialmente si no se ejecuta esta última opción– ha podido conducir a que se busque el acomodo de este negocio cuando quizá el pago efectuado por las autoridades no es sino la contraprestación por la adquisición de un bien o servicio. En ese contexto puede ubicarse la reciente Sentencia del TJUE de 27 de marzo de 2014 [asunto C-151/13, *Le Rayon d'Or* (NFJ053978)], según la cual un pago a tanto alzado como el controvertido constituye la contrapartida de ciertas prestaciones de servicios y, en ese concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

## B) LA TRANSPOSICIÓN ESPAÑOLA

La situación normativa del IVA español, en lo que concierne a la sujeción de los sujetos públicos, ha variado muy poco desde la versión original de 1986, aunque en alguna fase intermedia haya sido objeto de matices. Y, aun con todo, hay una filosofía que ha permanecido durante estas casi tres décadas: conducir los términos de la no sujeción de la Directiva –autoridad pública– hacia la naturaleza de la contraprestación. En efecto, se considera que las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas directamente por entes públicos se realizan actuando estos como autoridades (y por lo tanto no sujetas al IVA) cuando la contraprestación es «tributaria» (se tratará entonces de una tasa), no hay contraprestación o también cuando la adquisición trae causa de una concesión o autorización. Y luego que se excepcionan de la no sujeción ciertas actividades que están listadas, sin que exista una cláusula genérica que cubra la sujeción de otras actividades en orden a evitar distorsiones a la competencia. Son los apartados 8.º y 9.º del artículo 7 de la Ley española del IVA, artículo que enumera las operaciones «no sujetas»<sup>10</sup>.

Añádase que el párrafo segundo del artículo 7.8.º advierte de que la no sujeción sería inaplicable cuando los entes afectados por el precepto actuasen por medio de empresa pública, privada o empresa mixta o, en general, de empresas mercantiles.

En esta tesitura, los entes públicos realizarán actividades económicas (sujetas) y no económicas (no sujetas) y entre sus operaciones económicas las habrá con derecho a deducir (sujetas plenamente) y sin derecho a deducir (exentas). En fin, lo que algunos gustan de denominar un «sujeto dual».

Aprovecho la entrada anterior para fijar el régimen de deducibilidad del IVA de sujetos como los públicos. Lo cierto es que la normativa española ha resuelto con mayor o menor fortuna lo propio de los bienes y servicios utilizados para realizar indistintamente operaciones económicas con y sin derecho a deducción (regla de prorata, sectores diferenciados). Pero en cuanto a los utilizados tanto en la actividad empresarial o profesional como en otras, ha de tenerse en cuenta lo prevenido por el artículo 95 de la Ley del IVA, que comienza limitando el derecho a deducir, al prohibir la deducción por las adquisiciones que no se afecten, directa y *exclusivamente*, a la

<sup>10</sup> España no utiliza la opción de restringir la aplicación del anexo I a actividades de escasa importancia ni incorpora a la no sujeción actividades u operaciones exentas.

actividad económica. Aunque la limitación se relaja al permitir la deducción parcial (en la medida en que se utilicen en el desarrollo de la actividad económica) de las cuotas por bienes de inversión (incluidos algunos servicios sobre los mismos como el arrendamiento), con un régimen singular relativo a los vehículos de turismo y asimilados. Una relajación que más parece pensar, sin duda, en una persona física que en un sujeto público.

Finalmente, en cuanto a las subvenciones, el artículo 78 de la Ley del IVA incluye en la base imponible las vinculadas al precio de las operaciones y, además, ensaya una suerte de definición de lo que puedan ser. En una época empleó la opción penalizadora de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, pero con una lectura excesivamente amplia que acabó con condena al Reino de España y al final procedió a la supresión de la medida, incluso en lo sí permitido por el Derecho europeo.

### III. DE LA SUJECIÓN AL IVA DE LAS OPERACIONES REALIZADAS POR ENTES PÚBLICOS A LA DE LAS OPERACIONES REALIZADAS POR ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: REFLEXIONES PREVIAS SOBRE LAS MOTIVACIONES DE LA REFORMA

En la exposición que acabo de realizar he procurado estar muy contenido y no he entrado a valorar la adecuación a derecho de la normativa española. Esto es, la adecuación al Derecho europeo (porque a estas alturas de la partida no vamos a discutir si se ajusta o no a la Constitución). Pero, como he dicho al principio, lo diga o no lo diga la exposición de motivos, de manera directa o indirecta, el conjunto de la reforma se ha realizado de manera predominante para adaptarse al Derecho europeo.

Y es tan así que llevábamos un tiempo en el que, en cierto modo, no se estaba aplicando la Ley del IVA en sus propios términos, sino otra cosa: y eso solo puede ser porque lo que se aplicase *directamente* fuera la Directiva.

Nadie desconoce que, aunque una Directiva está en principio desprovista de efecto directo –los derechos u obligaciones emergen a través de la transposición–, es posible invocar los derechos que atribuye incluso ante los órganos jurisdiccionales nacionales, ante los defectos de esta transposición. Lo que sí parece desconocerse es que las consecuencias del efecto directo se reducen a la creación de derechos a favor de los particulares y que en absoluto pueden entenderse en el sentido de que un Estado miembro exija el cumplimiento de las obligaciones de una Directiva mal transpuesta. El efecto directo es «vertical ascendente», pero no «vertical descendente», o dicho de otra manera el efecto vertical descendente está prohibido. Está prohibido como bien ha recalcado el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) en algunas resoluciones recientes: si lo ha hecho es porque la Administración tributaria española se ha empeñado en saltarse la prohibición<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Véase por ejemplo la Resolución de 9 de octubre de 2014, R. G. 7259/2012 (NFJ056343).

Yo ya comprendo que para la hacienda pública eran arenas movedizas. Es muy fácil rechazar la aplicación del efecto vertical respecto de un tipo de gravamen reducido contrario a la Directiva, porque el efecto directo siempre va a favorecer los derechos del particular. Pero, en otros casos, es sentido varía según la situación. La sujeción al IVA puede crear una obligación a un ente público que no ha repercutido el IVA a sus destinatarios, y la Administración tributaria estaría en situación de liquidarle el tributo (pero esa sujeción puede crearle un derecho, dado que le permite la deducción del IVA soportado y quizá lo que plantee ese ente público es la devolución de ingresos indebidos). La no sujeción al IVA puede crear un derecho a un ente público que ha repercutido el IVA a sus destinatarios y ahora solicita la devolución de los ingresos indebidos (pero esa no sujeción puede crearle una obligación, si arrastra la no deducción del IVA soportado, y quizá esa obligación se traduzca en una liquidación tributaria).

En suma, si se pretende desplazar el contenido *claro y preciso* de la ley española invocando el Derecho europeo, habrá de serlo a favor del particular, particular que en este caso es un ente público. Al menos en el terreno de la sujeción al IVA resulta muy complicado realizar una afirmación general sin arriesgarse a vulnerar la interdicción del efecto directo descendente.

La actuación de la administración tributaria en estos últimos años obedece a los criterios dictados por los centros directivos que la informan. Las resoluciones de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) (consultas vinculantes) son muy numerosas, pero no es necesario acudir a ellas, dado que la Agencia Tributaria difunde estos dos documentos, a saber: el informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia A/3/51/12, de fecha 6 de julio de 2012 (La tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad de los entes públicos) y el informe del mismo órgano A/4/31/14, de fecha 22 de julio de 2014 [Informe sobre la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las actividades efectuadas por los servicios públicos de radio y televisión (NFL016904)].

Pues bien, aunque en los informes se utiliza la normativa española, el caso es que hemos de pasar la mitad de su paginación para que se mencione: parece una glosa de la Directiva. Hasta el punto de que cuando se leen las conclusiones en la nota-resumen correspondiente al de 2012 lo que encontramos es ni más ni menos que esto:

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

Pero es que no se trata de un informe para la adaptación de la ley española al Derecho europeo. Por el contrario, se trata del *Catón* con el que se pretende cumplan sus obligaciones los sujetos pasivos y las verifiquen los órganos de la Administración. Y no puede ser así en general: solo si el desplazamiento de la ley favorece al sujeto pasivo. ¿La conclusión está diciendo que ha de preferirse un criterio genérico de ejercicio de funciones en tanto que autoridad pública en vez de usar las tradicionales referencias a la ausencia o no de contraprestación o a la naturaleza de esta? Decir lo dice, aunque no sea coherente siquiera con los pasajes del informe que hemos podido leer antes. ¿La conclusión está diciendo que queda sujeta al IVA cualquier otra actividad de naturaleza económica, aunque no se cobre o se cobren tasas, cuando la no sujeción pueda conllevar graves distorsiones en la competencia? Lo dice rotundamente. Lo dice y no lo puede decir sin añadir que eso solo será así para garantizar los derechos del obligado tributario. Si nuestra legislación no ha sabido incorporar al listado todas las actividades cuya no sujeción representaría una grave distorsión a la competencia, su falta de fortuna solo puede recaer sobre las espaldas del Estado. A los centros directivos les gustará decir que la normativa española ha de interpretarse siguiendo los parámetros de la Directiva, pero quizá les convenga una reflexión acerca del alcance de la facultad de interpretación.

No descubro nada al adelantar que la reforma que comento tiene una fuente no escondida: estos dos informes. Sin embargo, en el capital asunto de cómo efectuar la transposición básica del artículo 13 de la Directiva (concreción de qué es actuar en ejercicio de autoridad, actividades cuya no sujeción distorsiona gravemente la competencia) no se aprecia ningún avance sustancial respecto del texto hasta ahora vigente. En algunos casos no es de extrañar, porque, a pesar del pesado relato de antecedentes jurisprudenciales europeos al que nos acostumbra la DGT, por mucho que glosemos el contenido de sentencias y conclusiones de abogados generales, no es tan sencillo entender lo que exige la Directiva. No deja de ser verdad que, en alguna ocasión, nuestros tribunales han dudado sobre si esas referencias a la contraprestación permiten alcanzar el resultado que pretende la norma europea. Aunque ni han sacado consecuencias prácticas ni han planteado cuestiones prejudiciales. Respecto del asunto que más claro se vislumbra en los informes (que la sujeción se extienda a cualquier actividad siempre que su no sujeción cause distorsiones graves a la competencia y no solo a las enumeradas en la conocida lista), hubiera sido bien sencillo incorporar una cláusula genérica, pero no se ha hecho.

En definitiva, ¿qué modificaciones se observan? Se da nueva redacción a todo el apartado, pero no todo es tan novedoso. Hay modificaciones en cuanto a las operaciones que se encuentran sujetas y también en lo que concierne al listado de operaciones que, de todas formas, quedarían sometidas al IVA. Respecto de las primeras, que serían ya objeto del presente epígrafe, tendríamos lo siguiente:

- Se sustituye el concepto sintético de «entes públicos» por el de «administraciones públicas».
- Se define qué entidades se consideran administraciones y qué entidades no.

Aparte de ello estará lo que afecta a las operaciones realizadas por entidades dependientes a favor de las administraciones a las que pertenecen y a las realizadas en virtud de encomiendas de gestión, que las trato de manera separada más abajo.

En general, lo proyectado fue objeto de una fuerte crítica por parte de los grupos de la oposición, como atestiguan los periódicos oficiales de las Cámaras. Sorprenderá el alivio de muchos de estos grupos ante las transaccionales ofrecidas por el que sostiene al gobierno, cuando tan poco darán a cambio<sup>12</sup>. Habrá ocasión, eso sí, de comentar la gestación de alguna pieza concreta del texto reformado.

Comenzando a examinar su contenido, la apuesta por resumir los sujetos acreedores del precepto bajo el concepto de administraciones públicas hay que relativizarla en sí misma, pues lo relevante es que el concepto se haya definido en la propia ley. Es el tercer ensayo que realiza nuestro ordenamiento, pues aún hubo uno anterior al de «entes públicos» de tono enumerativo<sup>13</sup>. La situación era y es un pequeño desastre, dado que a lo largo de la ley es preciso referirse a los sujetos públicos con frecuencia y se hacía y se hace en franco desorden y con escasa técnica, predicándose bien de entes singulares<sup>14</sup>, o prefiriendo menciones genéricas a los entes públicos<sup>15</sup> o a las entidades públicas o de derecho público<sup>16</sup> o incluso a los establecimientos públicos<sup>17</sup> u otros como «autoridades» o «corporaciones públicas»<sup>18</sup> u «organismos»<sup>19</sup>. Por supuesto, también se había utilizado la expre-

<sup>12</sup> No merece la pena detallar las muchas enmiendas que, sobre todo, pretendían el mantenimiento del texto anterior. El caso es que la Ponencia en el Senado acordó proponer a la Comisión incorporar enmiendas transaccionales referidas al 7.8.º y al 93.Cinco y, una vez asumido por dicha Comisión, de ahí resulta el texto final (BOCG Senado, X legislatura, Núm. 435, de 13 de noviembre de 2014, págs. 10-11, 18-19 y 26).

<sup>13</sup> El artículo 5.6.º de la Ley del IVA de 1985 se predicaba de «el Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus *Organismos autónomos*».

<sup>14</sup> Con reglas que se predicaban exclusivamente de la Seguridad Social (la exención regulada en el art. 20.Uno.7.º de la actual Ley del IVA); del Banco de España (exenciones previstas en el art. 22.Doce de la Ley del IVA); la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y los organismos correspondientes de las comunidades autónomas (exención recogida en el art. 20.Uno.19 de la citada ley). En el artículo 7 de la Ley se regula la no sujeción de ciertas operaciones realizadas por las «comunidades de regantes». U otra vez en el artículo 20 se predicaban algunas exenciones respecto de «Colegios profesionales» y «Cámaras Oficiales».

<sup>15</sup> Cuando la ley regula la modificación de la base imponible, permitiéndola en ciertos supuestos en los que el destinatario de la operación no abona el IVA repercutido, cierra esta posibilidad cuando los destinatarios sean «entes públicos» (art. 80 de la ley). También cuando se regula la inclusión del impuesto en las ofertas de precios realizadas por proveedores a «entes públicos» (art. 88 de la ley).

<sup>16</sup> Como en los artículos 22.Cuatro.2.º (en relación con la exención para operaciones relacionadas con aeronaves utilizadas por entidades públicas en cumplimiento de sus funciones públicas); 44 (en relación con las importaciones de ciertos bienes como los de primera necesidad adquiridos a título gratuito para ser distribuidos gratuitamente a personas necesitadas, cuando son realizados, entre otros, por entidades públicas) o 46 (en relación con las importaciones de bienes de cualquier clase en beneficio de víctimas de catástrofes efectuadas, entre otros, por entidades públicas). La expresión «entidades de derecho público» aparece en particular en relación con ciertas exenciones previstas en el artículo 20 de la ley –asistencia social, educación, cultura...– en las que se tiene en cuenta para su aplicación este componente subjetivo.

<sup>17</sup> Caso del artículo 40 de la Ley del Impuesto, que considera exentas las importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinadas a la investigación, que se predica sin otra condición de las realizadas por «establecimientos públicos».

<sup>18</sup> Cfr. artículo 47 de la Ley del Impuesto.

<sup>19</sup> Cfr. artículo 50 de la Ley del Impuesto.

sión «Administraciones públicas»<sup>20</sup>; o simplemente «Administración»<sup>21</sup>. En ningún caso procedía a definir de quiénes se trataba, lo que planteaba problemas interpretativos relevantes.

La definición que provee el texto introducido ha de ser valorada de manera positiva y nos excusa de otras indagaciones. En efecto, respecto de qué entidades se incluyen y cuáles no en el concepto de administraciones públicas, dice la ley lo siguiente:

«A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores 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.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales».

Se ha considerado algo imprecisa la referencia genérica contenida en el inciso d)<sup>22</sup>, pero ha de tenerse en cuenta que mientras los anteriores incisos se efectuaban sobre la estructura del sector público de la legislación estatal, este termina siendo regulado por disposiciones de origen disperso (autonómicas) y, creo, no se podía determinar mucho más.

Bien es cierto que todo el resto de preceptos de la Ley del IVA que utilizan esas otras expresiones seguirán sufriendo los mismos problemas. Incluso los que se predicen de las Administraciones, dado que la definición que da el artículo 7.8.º lo es «a estos efectos».

No se me escapa que se ha suprimido un párrafo (el antiguo párrafo segundo) que advertía de que lo dispuesto en el anterior no se aplicaría cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. La introducción del párra-

<sup>20</sup> Cuando en el artículo 75.2 bis de la Ley del Impuesto se fija una regla especial de devengo para supuestos en que estas son destinatarias de determinadas obras.

<sup>21</sup> Caso de la disposición adicional 11.ª de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE núm. 313, de 31), que se ocupa de las obligaciones de gestión de determinadas tasas y precios, que constituyen contraprestación de operaciones sujetas al IVA realizadas por la «Administración».

<sup>22</sup> AEDAF (2014), pág. 3.

fo tercero (*No tendrán la consideración...*) tiene origen en una enmienda presentada por el grupo popular en el Senado, que pretendía aclarar que las entidades públicas empresariales no tenían la consideración de administraciones públicas «por razones de seguridad jurídica», y que luego se incluirá en el texto aprobado por la ponencia<sup>23</sup>. Es posible que sea redundante, pues si de las tres tipologías de organismos públicos recogidos en la normativa estatal se mencionaban dos, está claro que la tercera quedaba fuera. En suma, las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto diferente de los que se consideran administración pública en el ámbito de su actividad económica estarán sujetas al IVA, aunque la contraprestación sea tributaria. No creo que sea este el momento ni el lugar para estudiar esta fórmula, pero, como se sabe, es algo que ha sucedido y sucede. Y si la operación se efectuase sin contraprestación, podría, en su caso, ser gravada en función de lo previsto en los artículos 9 y 12 de la Ley del Impuesto (autoconsumos).

Volviendo a la supresión del párrafo contenido en la versión anterior, vista la redacción del nuevo párrafo cuarto, es evidente que no lo sustituye. Es posible que no fuera necesario: cuando se decía que un ente público actuaba mediante empresa (pública, mixta o privada), lo que se debía querer decir es que el que actuaba frente a los destinatarios era esa empresa. Y como esa empresa no era un ente público, por supuesto que la no sujeción no era aplicable, aunque la contraprestación fuera tributaria.

Advierto de que en los informes de la Subdirección se dicen algunas cosas con las que no estoy de acuerdo al respecto. No es el momento para entrar en ello, pero sí aprovecho que los cito de nuevo para explicar una ausencia que me parece sorprendente y que viene al hilo de la supresión del referido párrafo segundo (antiguo). Aún no he incidido en ello, pero lo haré: los informes tratan de justificar parte de su contenido en la doctrina del Tribunal Supremo. En muchos casos es lógico, puesto que se trata de sentencias que comparten ideas con la DGT. Lecturas *contra legem* en ocasiones, fundamentadas en la Directiva, de las que a los órganos del Ministerio de Hacienda siempre se les olvida advertir de que solo podían ser aplicadas para garantizar los derechos de los obligados tributarios y no del Estado.

Aunque la doctrina del Alto Tribunal funciona casi siempre como coartada, en las páginas 67 a 70 del informe del año 2012 se comenta una sentencia singular: la de fecha 10 de mayo de 2012<sup>24</sup>. El Tribunal Supremo dio la razón a un municipio que pretendía la sujeción al IVA del servicio de saneamiento de aguas residuales, siendo el propio ayuntamiento el prestador, por el que percibía una tasa (es obvio que lo pretendía en defensa del derecho a deducir el IVA soportado). El caso es que el servicio se prestaba mediante empresa privada, si bien la empresa privada se limitaba a realizar las tareas materiales (contrato de servicios y no de gestión de servicio público). Pues bien, el Tribunal Supremo dijo lo que dijo en una sentencia que, a mi parecer, carecía de argumentos reales. Con buen sentido, esta sentencia ya no satisfacía a la Subdirección legal, y advierte expresamente de que no comparte las conclusiones de la misma.

<sup>23</sup> Enmienda núm. 224, BOCG Senado, X legislatura, núm. 429, de 4 de noviembre, págs. 697-698.

<sup>24</sup> NFJ047335.

Uno podría pensar que la Subdirección solo emplea la doctrina del Tribunal Supremo cuando le viene bien. Pero más allá de esa idea, lo que sorprende en una reforma normativa que, como vamos a comprobar, tiene un marcado cariz técnico y no político (se ven los trazos del Ministerio) es que no haya tomado cartas en el asunto en un caso como este y hayan introducido en la ley lo necesario para que impere la lógica y un servicio prestado directamente por una administración por el que se cobre una tasa, al que no se le aplique excepción alguna, quede no sujeto al IVA.

#### IV. LA DEDUCIBILIDAD DEL IVA SOPORTADO EN ADQUISICIONES DESTINADAS A LA REALIZACIÓN CONJUNTA DE OPERACIONES SUJETAS Y NO SUJETAS

Hacemos un paréntesis en el análisis de la nueva redacción del artículo 7.8.º, para examinar la modificación introducida por el apartado veintitrés del artículo 1 de la Ley 28/2014.

Con carácter previo, igual que hicimos en el epígrafe anterior, conviene indicar que los criterios interpretativos del centro directivo del Ministerio de Hacienda, así como lo que se deduce de los Informes de la Subdirección General, eran algo más abiertos que lo que estrictamente venía a decir el texto transpuesto –recuerde el lector que nos referíamos al art. 95 de la Ley del IVA–. Si analizamos el Informe de 2012 observamos como, entrecomillando textos de la DGT, se cita la sentencia del TJUE *Securenta Göttinger*, a la que antes hacíamos referencia. Sobre la base de dicha sentencia se reconocería la aplicación de un criterio de afectación para todas las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinasen simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas, en la proporción que, con arreglo a un criterio razonable y homogéneo, pueda imputarse al desarrollo de actividades sujetas al impuesto. Claro que si la Subdirección no discrepa con la DGT, la deducibilidad respecto de bienes de inversión en general y de vehículos de turismo y asimilados en particular se realizaría con arreglo a las previsiones del artículo 95: en cuanto a los primeros, lo que decía la ley española es parecido a lo que propone la Subdirección en general, pero en cuanto a los segundos, no. Se trata de la presunción de afectación en un 50%.

Siendo esto así, el criterio oficial más avanzado que el legal me parece perfecto, porque no encuentro situaciones en las que su aplicación perjudique al obligado tributario.

Aparte de ello, es doctrina del TEAC. Cfr. por todas la Resolución de 9 de febrero de 2010 que reconoce el derecho a deducir cuotas soportadas por entidades que realizan simultáneamente actividades sujetas y no sujetas al IVA, incluso en relación con bienes y servicios que no tienen el carácter de bienes de inversión y que se destinan indistintamente a la realización de ambos tipos de actividades<sup>25</sup>.

Entrando ya en el objeto de la reforma, el artículo 93 de la Ley del IVA (Requisitos subjetivos de la deducción) pasa a contar con un nuevo apartado Cinco, que dice lo siguiente:

<sup>25</sup> Resolución: 00611/2006/00/00 (NFJ038502). También la Resolución de 8 de febrero de 2011 [resolución: 03294/2006/00/00 (NFJ041859)] y más recientemente la de 16 de septiembre de 2014 [resolución: 04474/2011/00/00 (NFJ055950)].

«Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.uno.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata».

La introducción de este apartado no modifica en nada la posición del artículo 95, que permanece igual. Y por aquí podemos empezar a comentar esta novedad con un origen tan nítido en el Informe de la Subdirección.

Se ha criticado que la reforma personaliza la regla respecto de los sujetos que realizan de manera simultánea actividades sujetas y actividades no sujetas por causa del artículo 7.8.º de la Ley del IVA. Lo cierto es que la aplicación del criterio de afectación ha de ser más amplio, sin duda; pero también que el artículo 95 sigue vigente y resuelve el problema respecto de los bienes de inversión y los vehículos de turismo –como veremos, de otro modo–. La situación respecto de quienes realizan de manera simultánea actividades sujetas y actividades no sujetas, pero distintas de las previstas en el artículo 7.8.º, determinaría la aplicación del artículo 95 y en lo que no diera cobertura al derecho reconocido por el Derecho europeo directamente de la Directiva. ¿Y respecto de quienes realizan de manera simultánea actividades sujetas y actividades sujetas por causa del artículo 7.8.º? En mi opinión, lo más sensato es que el artículo 93.Cinco desplace al artículo 95, por ser una regla más especial.

Lo que no quita para que reproche al legislador que haya usado una técnica muy discutible, utilizando sin criterio los artículos que regulan los elementos materiales del derecho a la deducción.<sup>26</sup>

<sup>26</sup> La AEDAF manifestaba su crítica, a pesar de compartir –decía– su filosofía y los criterios fijados en el texto propuesto. Y lo hacía en el entendimiento de que este apartado debería tener una redacción más comprensiva, pues no hay razón alguna para que este mismo criterio fuera de aplicación a otros supuestos diversos a las Administraciones públicas. Cfr. AEDAF (2014), pág. 6. En sentido parecido, GABINETE JURÍDICO DEL CEF (2014), pág. 24.

Dicho lo cual nos queda entender realmente la operativa de este nuevo precepto.

Primero. Las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas por los sujetos que se encuentren dentro del universo fijado por la norma deben clasificarse en tres lotes. (i) Formado por las relativas a bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley: no serán deducibles en proporción alguna (lo dice expresamente el párrafo tercero). (ii) Formado por las relativas a bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones sujetas: serán deducibles en su totalidad (por exclusión)<sup>27</sup>. Y (iii) Formado por las relativas a bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones: serán deducibles en función de una proporción.

Segundo. Dice el párrafo cuarto que:

«Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata».

Nos advierte de que, en su caso, resultarán de aplicación las reglas previstas para los sujetos que realizan de manera simultánea actividades económicas con y sin derecho a la deducción. Dicho de otra manera, que las cuotas de IVA que resulten deducibles una vez pasado el tamiz previsto en el artículo 94 podrán venir afectadas por las reglas propias de los sectores diferenciados y prorrata, previstas en la Ley del IVA a partir del artículo 101, así como las concordantes con ellas.

Y, tercero, y más importante, se fijan algunas reglas para fijar el porcentaje de deducción que podrá aplicar la Administración pública-sujeto pasivo del IVA. El contexto del precepto, en el que se menciona la deducibilidad «en proporción» nos da cierta seguridad sobre que lo que va a permitir la ley va a ser la deducción en un porcentaje. Ahora bien, ¿cómo se calcula?, ¿qué ámbito de aplicación tendrá? En mi opinión, la ley exigirá la aplicación de un único porcentaje sobre la cuota de IVA soportado o satisfecho por cada una de las adquisiciones de bienes o servicios a las que resulte de aplicación la regla. Es decir, plantea algo bien distinto a lo que prevenía el artículo 95, con el que la deducción de la cuota de cada adquisición se produce en la medida en que cada bien afectado vaya a utilizarse en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. Siendo así, el beneficio material que para los sujetos pasivos suponga la modificación habrá que verse caso por caso. Lo que es evidente es que se pierden los beneficios de la presunción de afectación al 50% de los vehículos de turismo. En el plano formal, el procedimiento parece más sencillo.

Mi opinión se justifica en que la ley previene la deducción «en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación». La razonabilidad se da por supuesta, pero es la homogenei-

<sup>27</sup> Se incluirían, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.2.º de esta ley (que estarían sujetas en otra circunstancia espacial, pero no están localizadas en el territorio de aplicación del impuesto).

dad la que, me parece, conduciría por sí misma a un porcentaje único. La indicación legal de que «el cálculo resultante (...) se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año» es definitiva. Sin perjuicio de que luego se reflexione más sobre cómo ha de funcionar, está claro que habrá que aplicar un porcentaje único sobre la cuota de cada adquisición, en función de ciertos datos del ejercicio anterior; a final de cada año se regularizará en función de los datos del ejercicio en curso. En suma, un procedimiento que recuerda al de la prorrata general.

¿Y cómo calcularemos el porcentaje? La ley ha evitado más explicaciones de manera intencionada. Podríamos pensar en el resultante de una fracción en cuyo numerador se encontrase el importe de las contraprestaciones por las operaciones de las actividades sujetas y en el denominador la suma de esas mismas contraprestaciones más el importe de las contraprestaciones por las operaciones no sujetas. Pero quizá no sea este el único criterio razonable.

De nuevo resulta de interés acudir a la tramitación parlamentaria de la ley de reforma.

El texto proyectado decía lo siguiente:

«A estos efectos, podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de sus operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga dicho empresario o profesional en cada año natural por el conjunto de su actividad».

Se advertía de una propuesta que no podía ser peor para los sujetos pasivos, conducente a la minimización del porcentaje. Un cálculo que pudiera considerarse una proyección del propio de la prorrata general (art. 104.Dos de la Ley), pero con un denominador recrecido en el que no solo figuraba el total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas, sino el importe total de los ingresos. La fuente no se nos oculta: el Informe de la Subdirección Legal de 2014 (págs. 43 y 44). La Subdirección también creía en una fracción en cuyo denominador figurasen, entre otras partidas, cualesquiera dotaciones presupuestarias públicas recibidas por el sujeto pasivo.

Durante la tramitación parlamentaria se sucedieron enmiendas que al menos excluyeran de dicho denominador subvenciones o transferencias, apelando a la jurisprudencia europea sobre cómo incluir subvenciones en el denominador de la prorrata. Cortas miras, cuando ese denominador, con esa lectura, además, podría enriquecerse incluso con cualesquiera recursos propios de las Administraciones afectadas (los impuestos).

Fue la enmienda 226, del grupo popular en el Senado, la que promovió la redacción final. Según los enmendantes, el nuevo texto optaba por no incorporar al artículo ejemplo alguno de criterio para realizar la imputación de las cuotas del impuesto soportadas correspondientes a *inputs* utilizados conjuntamente en operaciones sujetas y no sujetas. Se justificaba en la idea de «dejar más claro que dicho criterio tiene que ser determinado por cada sujeto pasivo, con sujeción a

las condiciones que establece el precepto de que sea razonable, homogéneo y mantenido en el tiempo». Como se puede comprender, el problema no estriba en el criterio que determine el sujeto pasivo, sino en el que luego mantenga la Administración tributaria sobre su razonabilidad. La ley, en realidad, no ha desterrado la inclusión de cualesquiera ingresos en el denominador de esa fracción. Parafraseando la ingeniosa versión de la reforma, lo que hacen los enmendantes es rebajar «el rango legal». Estoy persuadido de que algún centro directivo (a consulta) o Subdirección Legal (a priori) se pronunciará sobre esta cuestión.

Dicho lo cual, tenemos que volver al artículo 7.8.º

## V. LA EXTENSIÓN DE LA NO SUJECCIÓN A CIERTAS OPERACIONES REALIZADAS POR ENTIDADES DEPENDIENTES DE LAS ADMINISTRACIONES O EN VIRTUD DE CIERTOS NEGOCIOS COMO LA ENCOMIENDA DE GESTIÓN

Los párrafos cuarto y quinto del artículo 7.8.º de la Ley del IVA siguen abundando en los supuestos que se encuentran no sujetos. Los explicaré de manera conjunta, por su parentesco, pero en orden inverso, por las razones que ya daré. Ambos tienen en cuenta una situación típica y frecuente consistente en la creación por parte de las Administraciones tradicionales de entes con personalidad jurídica propia, pero que revisten carácter instrumental respecto del creador, para realizar las funciones propias de dichas Administraciones. Los supuestos de no sujeción incorporados se referirían a la actividad prestacional realizada por estas personificaciones a favor de las Administraciones a las que pertenecen.

### A) ALCANCE DE LA NO SUJECCIÓN DE LOS SERVICIOS REALIZADOS POR ENTIDADES DEPENDIENTES A FAVOR DE LAS ADMINISTRACIONES A LAS QUE PERTENECEN

El párrafo quinto del artículo 7.8.º dice lo siguiente:

«Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos».

Es lo que el propio legislador no duda en describir como la elevación a rango legal de la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos».

Antes de buscar precedentes o explicaciones, conviene aclarar su significado básico, esto es, qué operaciones se describen como no sujetas al IVA en función de las siguientes tres características: (i) quién es el que realiza las operaciones; (ii) quién es el destinatario de dichas operaciones; y (iii) de qué tipo de operaciones se trata.

En relación con lo primero, la regla se podría predicar de los sujetos mencionados en el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSLP), que dice lo siguiente:

«A los efectos de esta Ley, se considera que forman parte del sector público los siguientes entes, organismos y entidades:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las Universidades Públicas, las Agencias Estatales y cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo, incluyendo aquellas 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.

d) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de entidades de las mencionadas en las letras a) a f) del presente apartado sea superior al 50 por 100.

e) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren el artículo 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y la legislación de régimen local.

f) Las fundaciones que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o cuyo patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

g) Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social.

h) Cualesquiera entes, organismos o entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creados específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil, siempre que uno o varios sujetos pertenecientes al sector público financien mayoritariamente su actividad, controlen su gestión, o nombren a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia.

i) Las asociaciones constituidas por los entes, organismos y entidades mencionados en las letras anteriores».

Pero si enlazamos esta disposición con lo que veremos luego, tendríamos que añadir que deben «depender» de una Administración pública, circunstancia que se daría cuando esa Administración pública ostente la titularidad íntegra de la entidad prestadora. En ese sentido, no encajan por fuerza las referencias de letras a) y b), ni tampoco las Universidades Públicas [mencionadas en la c)] y mucho menos las Mutuas de la letra g), que son perfectamente independientes de la Seguridad Social.

En relación con lo segundo, las destinatarias de las operaciones serían las Administraciones públicas de las que dependen los sujetos que realizan estas operaciones. Pero también podría serlo otra (sic) íntegramente dependiente de estas Administraciones Públicas. Sería el caso, por ejemplo, de operaciones efectuadas por una sociedad municipal para un organismo autónomo del mismo municipio.

Finalmente, en cuanto a lo tercero, las operaciones deben tener la naturaleza de servicios, por lo tanto no de entregas de bienes, lo que nos remite a las definiciones contenidas en la propia normativa del IVA (principalmente, arts. 8 y 11). La ley se fija únicamente en las características de las operaciones (servicios y no entregas de bienes), sin efectuar ninguna restricción en función del negocio jurídico en virtud del cual se presta el servicio.

El origen ideológico de este nuevo supuesto de sujeción no se esconde: como ya he dicho, se eleva a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos». Doctrina inspirada –así lo decía la propia DGT– en el Derecho europeo y que toma en consideración el Tribunal Supremo, para retroalimentar a la Subdirección General cuando preparó sus informes. Es curioso cómo, al justificar la reforma, se evita citar el Derecho europeo y se evita citar la jurisprudencia. Pero más curioso es aún que en el debate parlamentario se justifique por parte del grupo que sostiene al gobierno que no se puede aceptar lo que proponen algunos enmendantes por cuanto la propuesta «supone elevar a rango legal la doctrina administrativa al efecto»<sup>28</sup>. ¡Como si esa doctrina fuese vinculante para el legislador!

Yo he sido muy crítico con esa doctrina cuyo *rango* ahora *se eleva*<sup>29</sup>. No comprendía su encaje legal, al menos cuando iba en contra de los derechos del obligado tributario, lo que sucedía con frecuencia, ya que lo que se buscaba era anular el IVA deducido. Su justificación en el Derecho europeo me parecía insuficiente y contradictoria con la regulación general del impuesto, y entendía que los argumentos tenían que ser recios para realizar lo que era ni más ni menos una aplicación contra la letra de la ley. A lo que dije en otro momento me remito, esperando aún

<sup>28</sup> Diario de Sesiones del Senado, Pleno, núm. 133, de 13 de noviembre de 2014, pág. 12.757.

<sup>29</sup> JIMÉNEZ COMPAIRED (2012).

que alguien me explique con solvencia la diferencia de trato que se proponía entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios –y que ahora se consagra en la ley–, más con la delgada línea que las separa (pienso, por ejemplo, en las obras).

A mi parecer, la sujeción al IVA de las operaciones realizadas por las empresas públicas a favor de las Administraciones a las que pertenecían era lo lógico y lo que resultaba de la ley entonces vigente. Pero advirtiendo de que para que una operación se encontrase sujeta no bastaba con que hubiera un pago de la Administración a la empresa. Era imprescindible que hubiera una operación determinante de un consumo y que lo pagado fuera el contravalor por lo dado o prestado, sin pretender desplazar el régimen propio para las subvenciones que contenía la ley española. Es cierto que en algunos casos se trata –otra vez– de un fino matiz, al que volveré a referirme más abajo.

Introducido en la ley este nuevo párrafo, no tengo mucho que decir más allá de una crítica de índole económico, convencido como estoy de que reglas como estas perjudican al sector público no estatal. En fin, si el legislador español considera que esta es la transposición que debe realizar del artículo 13 de la Directiva, sea. Desde luego, más vale que esto aparezca en la ley a que el sustrato sean unos textos cuyo rango normativo no puede ser elevado, porque carecen de todo rango normativo. Supongo que en un eventual conflicto en el que se tuviera que resolver la adecuación o no de la no sujeción al Derecho europeo, se podría hacer valer que incluso las sociedades mercantiles encajan en el concepto «europeo» de organismos públicos y, superado eso, tendría que justificar que cuando los servicios prestados lo son a favor de las entidades a las que pertenecen operan en ejercicio de las funciones que les son propias o de autoridad y que cuando se efectúan a otros destinatarios no. En esto último podría estar el talón de Aquiles. Se ha dicho que cuando se actúa a través de fórmulas de gestión directa –lo es cuando se actúa mediante sociedad de capital público– en realidad es como si actuase la Administración a la que pertenece y que las reglas de sujeción o no sujeción deberían ser coincidentes (¿recuerda el lector algún extracto de cierto asunto ante el TJUE?). Pero si la ley encuadra la sujeción o no en función de la naturaleza de la contraprestación y esa naturaleza tiende a cambiar cuando se emplean estas fórmulas (se abandona el tributo y se exigen instrumentos de Derecho privado), tenemos un problema a la hora de aplicar con coherencia esa idea. Son muchas las razones que me hacen dudar de si la transposición, en una consideración global, es correcta. En realidad, parece como si este párrafo no obedeciera a la transposición del artículo 13 de la Directiva, sino que tuviera otro fundamento. Lo que pasa es que no termino de encontrar ese fundamento.

Conviene reseñar un aspecto que se explicaba como superación de la doctrina de los centros directivos y que ha sido suprimido en la versión final. La dependencia del prestador respecto de la Administración destinataria o titular del destinatario requiere que esa Administración ostente la titularidad íntegra del prestador. En cambio, el proyecto de ley consentía la no sujeción bastando que «dichas Administraciones Públicas ostenten el control de su gestión, o el derecho a nombrar a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia». Esta ampliación, discutida por diversos grupos de la oposición, se vino a restringir a partir de la enmienda 224 en el Senado, del grupo popular, fuente de la transaccional antes cita-

da. Se explicaba la enmienda señalando que se opta por no ampliar su contenido a las denominadas «sociedades mixtas», si bien permitiendo la posibilidad de que un ente esté coparticipado por distintas Administraciones públicas. En efecto, la titularidad pública debe ser íntegra, pero puede ser compartida por varias Administraciones, de manera que los servicios prestados a todas las cotitulares quedarían no sujetos.

En fin, las consecuencias de la no sujeción de estas operaciones se vinculan íntimamente a las reglas de deducibilidad del IVA soportado a las que hemos dedicado el epígrafe anterior.

## B) SOBRE LA NO SUJECCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS EN VIRTUD DE CIERTAS ENCOMIENDAS DE GESTIÓN

El párrafo cuarto del artículo 7.8.º dice lo siguiente:

«No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1 n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo».

En una primera lectura nos encontraríamos con un supuesto en el que solo figuran requisitos referidos a quien realiza las operaciones, a la naturaleza de dichas operaciones y al negocio en virtud del cual se producen –no se observa, al menos a primera vista, indicación alguna sobre la persona destinataria–. Respecto de la naturaleza, como sucedía en el apartado quinto, se ha de tratar siempre de servicios, aspecto sobre el que ya no es necesario profundizar más. Antes de realizar algunas reflexiones acerca del supuesto, conviene aclarar los otros dos requisitos: (i) los subjetivos del prestador de los servicios; (y ii) los del negocio en virtud del cual se prestan.

Primero, para comprender el ámbito subjetivo de aplicación de excepción a la no sujeción –quién realiza esas operaciones– conviene aclarar lo que dicen los artículos del TRLCSP que se citan. Eso nos dará luz sobre quienes ostentan la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante.

El artículo 4 del TRLCSP fija los negocios y contratos excluidos de su aplicación; el apartado 1 n) se refiere a:

«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».

Por su parte, el artículo 24 de dicho texto tiene como rúbrica «Ejecución de obras y fabricación de bienes muebles por la Administración, y ejecución de servicios con la colaboración de empresarios particulares». Pues bien, su apartado 6 dice:

«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 estos 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 adjudicárseles 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 encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas».

Y segundo, en cuanto al negocio en virtud del cual se prestan los servicios, este es el de la encomienda de gestión contractual a la que se refiere, bien que de forma somera, la LCSP<sup>30</sup>.

Esta relación con el negocio jurídico en virtud del cual se prestan los servicios es un elemento distorsionante en el ámbito del artículo 7.8.º Mientras los párrafos primero y quinto definen la no sujeción sin atender para nada al negocio en virtud del cual se efectuaba la operación, ahora resulta un elemento fundamental que se encuentra en diferente plano y que lleva a preguntarse, para empezar, si a muchas operaciones acreedoras del párrafo quinto no se les va a aplicar también el cuarto (y, por lo tanto, si no es redundante y, por lo tanto, inútil).

Pues bien, el negocio en virtud del cual se efectúan estos servicios es la encomienda de gestión llamada «contractual», por diferencia de otro tipo de encomienda gestión –la interadministrativa–, regulada por el artículo 15 de la Ley 30/1992. Otra cosa será el tratamiento que deban

<sup>30</sup> Para construir este apartado he tenido muy en cuenta a PALOMAR OLMEDA, dir. (2013).

tener esas operaciones efectuadas en virtud de encomienda de gestión interadministrativa, que en absoluto han de estar sujetas de manera automática<sup>31</sup>.

La encomienda de gestión contractual sería una de las fórmulas incardinables en el artículo 24.6 del TRLCSP, fórmula mencionada de manera específica en el párrafo segundo, pero, tal y como nos explica la doctrina, no la única a través de la cual efectuar encargos o encomiendas (encargos de gestión, encargos a medios propios instrumentales, contratos domésticos...). En efecto, el ámbito del artículo 24.6 sería más amplio.

Los servicios prestados a la entidad encomendante en virtud de la encomienda de gestión pueden ser diversos, dado que el objeto del encargo puede ser el propio de cualquiera de los contratos típicos (obras, suministros, concesión de obras públicas, gestión de servicios públicos, suministros, servicios y colaboración entre el sector público y el sector privado) o el de un contrato administrativo especial o el de un contrato privado. Por definición, la entidad encomendataria debe realizar la parte esencial de su actividad para el poder adjudicador que la controla, pero no se descarta que pueda realizar operaciones para terceros.

En fin, la prestación de servicios públicos por sociedades de capital público, llevando a cabo la gestión directa de un servicio público, sería algo diferente a la técnica de encargos a medios propios propia de la encomienda de gestión.

Si he sido capaz de interiorizar todos estos detalles, diría que el párrafo cuarto describe el supuesto de no sujeción por referencia al instrumento o figura jurídica a través del cual se relacionan prestador y prestatario, pero que también pueden incardinarse en el supuesto de no sujeción descrito en el párrafo quinto, examinado más arriba. En principio, diría que, tal y como está redactado, el párrafo quinto tendería a englobar los supuestos del cuarto, sin perjuicio de lo cual en el párrafo cuarto también caben otros: servicios prestados a la administración titular del servicio en el marco de la gestión directa del servicio público o servicios prestados a favor de las administraciones de las que se depende en virtud de negocios diferentes de la encomienda de gestión.

Si tengo razón en esto, el párrafo cuarto podría sobrar; si se hubiera querido incluir, aunque fuera a efectos didácticos, hubiera resultado más adecuado un orden inverso.

Claro que se le podría buscar un efecto útil: que la regla que excepciona la sujeción afecte tanto a los servicios prestados al encomendante como a los prestados, en su caso, a terceros. Advierto de que en modo alguno es lo que yo pienso, pero la redacción puede dar pie a semejante idea, dado que, como dije más arriba, no se indica en ningún sitio que los servicios tienen que serlo a favor de la entidad a la que pertenecen. No obstante esa ausencia, creo que puede considerarse implícita.

Dicho lo cual, del artículo 7.8.º solo nos resta analizar su último párrafo.

<sup>31</sup> Cfr. JIMÉNEZ COMPAIRE (2007), págs. 225-226.

## VI. EXCEPCIONES A LA NO SUJECCIÓN: MODIFICACIONES EXPRESAS Y CAMBIOS IMPLÍCITOS LIGADOS A LA NUEVA ESTRUCTURA DEL APARTADO

Lo que era el párrafo tres del artículo 7.8.º en la redacción original de la Ley 37/1992 quedaría ahora como párrafo seis. Declara sujetas en todo caso operaciones que, al parecer, se encontrarían no sujetas a la vista de los tres supuestos recogidos en los párrafos anteriores del propio 7.8.º.

Este párrafo seis incluye modificaciones expresas, pero también otras digamos que más escondidas y que se asocian a los restantes cambios del precepto. Fijémonos primero en los cambios expresas, que serían los dos siguientes:

- El párrafo consta de una lista precedida de la entradilla. En la entradilla hay una modificación: si anteriormente la sujeción se predicaba de operaciones «que los entes públicos realicen», ahora se dice «que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen».
- En cuanto a ese listado de actividades que siempre se encontrarían sujetas al IVA, se completa la definición de una de ellas: las de los entes públicos de radio y televisión. En efecto, el inciso l) del párrafo seis del artículo 7.8.º que fija la sujeción de las operaciones comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones, se completa con lo siguiente:

«A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público».

¿Qué viene a suponer la reforma? De una parte conviene dejar claro que este párrafo seis desactiva todos los supuestos de no sujeción que generan los anteriores. Antes también ocurría, pero antes el único párrafo que podía ser excepcionado era el que se predicaba de las operaciones realizadas por los entes públicos sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria. Por eso, cuando con la normativa anterior se restringía la no sujeción de las operaciones realizadas por las sociedades públicas a favor de las administraciones de las que dependían cuando se trataba de alguna de las actividades incluidas en este listado se estaba dando un salto imposible. De ahí viene el paso de los entes públicos a las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público.

De esta circunstancia se percibe la exposición de motivos de la ley que, al explicar los nuevos supuestos de no sujeción relativos a los servicios prestados por sujetos dependientes a favor de las administraciones a las que pertenecen o en virtud de encomiendas de gestión, recuerda que «En todo caso hay que tener en cuenta que la no sujeción tiene un límite en el listado de actividades que contiene el precepto, cuya realización implica que la prestación de servicios esté

sujeta al Impuesto». Contesto a una pregunta que yo mismo me formulaba más arriba: el propio legislador entiende que la no sujeción de estas actividades se incorpora para transponer a nuestro ordenamiento el artículo 13 de la Directiva y es un detalle que en su caso debería servir para analizar su adecuación al Derecho europeo.

De otra parte, si nos centramos en la definición incluida in extremis, referida a las actividades propias de la televisión o radio públicas, es imprescindible explicar con detalle su contexto y sus antecedentes. Hará unos meses, la Agencia Tributaria inició una serie de actuaciones cerca de los entes públicos de radio y televisión autonómicas, en orden a liquidar cantidades por lo que entendía exceso en la deducción del IVA soportado. Las tesis que se iban a defender desde la Administración quedaron plasmadas en el Informe de la Subdirección General A/4/31/14, citado más arriba<sup>32</sup>. Según señalaba la Subdirección, estos entes públicos realizan dos tipos de actividades, una actividad principal, consistente en la prestación del servicio público de radio y televisión y una segunda actividad consistente en la comercialización y venta de sus productos y la prestación de servicios de publicidad. La actividad del primer tipo no estaría sujeta al IVA y la del segundo tipo sí. La consecuencia sobre el IVA soportado es que no serían deducibles los bienes y servicios adquiridos que sean utilizados para realizar las prestaciones en que consista la realización de la actividad del primer tipo y que, si la utilización fuera conjunta o indistinta en la realización de ambas, la deducción sería parcial –idea concordante con la modificación llevada a cabo en el ámbito de la deducibilidad, como hemos visto más arriba–. La medida para fijar esa proporción podría relacionarse –seguía diciendo la Subdirección– con un porcentaje calculado en función de una fracción en cuyo numerador se encontrase el importe de las contraprestaciones por la actividad comercial o mercantil y en el denominador la suma de esas mismas contraprestaciones más el importe de las dotaciones presupuestarias públicas recibidas.

La prensa de estos meses relata con crudeza la situación financiera de los entes públicos autonómicos de radio y televisión, situación empeorada si cabe por causa de amenazantes actuaciones comprobadoras en el IVA. También que la Federación que integra dichos entes inició algún tipo de procedimiento ante las instituciones europeas. Vemos como, con fecha de 19 de noviembre de 2014, se registra en el Parlamento Europeo una pregunta con solicitud a la Comisión de respuesta escrita sobre el tema que nos incumbe. Al hilo del Informe de la Subdirección se pregunta a la Comisión si conoce el informe de la Agencia Tributaria y si considera que el criterio que contiene se justifica al amparo de la legislación europea.

Quizá hubiera sido un buen detonante para que se aclarase si las ideas que informan las tesis ahora predominantes en la Administración tributaria española se ajustan a derecho. Pero parece que no lo será.

Aunque la ya famosa enmienda 224 del grupo popular en el Senado no lo contenía y, en realidad, ninguna de las enmiendas de los demás grupos habían diseñado algo equivalente, la de-

---

<sup>32</sup> Sobre este asunto, *vid.* FALCÓN Y TELLA (2014).

finición de qué se consideran actividades comerciales o mercantiles debió incorporarse a la transaccional ofrecida por el grupo popular. En efecto, el texto que luego sería definitivo aparece ya en el informe de la ponencia, adoptado después por la comisión.

El efecto que se le supone a la introducción de ese añadido es el de desactivar la pretensión del Informe de la Subdirección y, por lo tanto, permitir la deducción del IVA soportado en su totalidad, es decir, estén destinadas las adquisiciones al servicio público, a la comercialización de productos y publicidad o a ambos de manera indistinta o simultánea (ha de leerse en paralelo al nuevo apartado Cinco del art. 93, tal y como ha sido finalmente redactado). Es lo que se colige de las intervenciones de sus señorías: el señor Castosa Albariño, en nombre del grupo popular, destaca la modificación relativa a las televisiones públicas, «relacionada con la exclusión del importe de las subvenciones según el criterio que se utilice para la determinación de la proporción del IVA soportado en *inputs* comunes que pueden ser objeto de deducción»<sup>33</sup>. La prensa de aquellos días fue muy elocuente<sup>34</sup>.

Desde luego, si yo fuera el asesor legal de los entes públicos de radio y televisión guardaría todos los antecedentes. Más que nada porque no veo tan clara la conclusión a la que llegan y además me inquietan algunos posibles efectos secundarios relacionados con un tema que nos queda por ver. No veo tan clara la conclusión ni tampoco la vieron los senadores de algunos grupos parlamentarios y por eso mantuvieron sus enmiendas. Lo hizo la representante del partido aragonés y merece la pena reproducir la intervención:

«El objetivo de nuestra enmienda 88 era principalmente impedir que el cambio de regulación inicialmente previsto en el criterio de aplicación del IVA a las empresas públicas produjera un estrangulamiento por vía del mayor gasto y les impidiera competir en condiciones de igualdad en un mercado global con empresas privadas. Es cierto que la enmienda 224 del Grupo Parlamentario Popular dio satisfacción a este planteamiento genérico, no solamente del Partido Aragonés sino de la mayoría de los grupos, si bien en la comisión se produjo un cambio en la redacción de la letra l), que afecta a las televisiones públicas, pues entendimos que no era lo suficiente precisa como para aceptarlo. Mantendremos la enmienda a estos efectos en la medida en que entendemos que el redactado último de la letra l) pudiera dar lugar a dudas interpretativas ante la Agencia Tributaria. No obstante, insistimos en que el objetivo político de la enmienda 88 prácticamente se consigue»<sup>35</sup>.

Algo similar dijo la representante del Grupo Vasco, quien, tras reconocer que «estas enmiendas han venido a solucionar la parte más gruesa de este problema», advierte de que «la redacción final tampoco es satisfactoria, ya que lo más probable es que tenga que dar lugar, al menos para

<sup>33</sup> Diario de Sesiones del Senado, Pleno, núm. 133, de 13 de noviembre de 2014, pág. 12.757.

<sup>34</sup> Leo algún titular: *¿A quien ha perdonado Rajoy el IVA? A las televisiones autonómicas públicas.*

<sup>35</sup> Diario de Sesiones del Senado, Pleno, núm. 133, de 13 de noviembre de 2014, pág. 12.746.

las administraciones que estamos encargadas de la recaudación de este impuesto, a ulteriores explicaciones por parte de la Agencia Tributaria». Y por ello mantuvo sus enmiendas<sup>36</sup>.

En fin, no sé qué objetivo consigue la enmienda del Grupo Popular, salvo, al parecer, en lo que concierne a los entes públicos de radio y televisión y, por lo tanto, no entiendo la transacción del resto de los grupos, salvo que su único problema real fuera la cuestión de las televisiones. Porque, desde luego, la situación para las centenares de empresas públicas locales y autonómicas dedicadas a cualquier otro negocio queda más o menos igual que con el proyecto.

Habrà que ver, por ejemplo, cómo se calcula la famosa proporción en lo que concierne a otros ámbitos y si, como señalaba el profesor FALCÓN, «eso supone resucitar la regla sobre la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata», de recuerdo aciago, argumento que se empleaba contra el contenido del Informe y, por extensión, contra la redacción original del proyecto de ley<sup>37</sup>.

Para cerrar el trabajo tenemos que abordar la reforma del artículo 79.Tres de la Ley del IVA, en lo que concierne a las subvenciones.

## VII. LA CUESTIÓN DE LAS SUBVENCIONES

El artículo 78 de la Ley del IVA (Base imponible. Regla general) se estructura en cuatro apartados. Si el Dos aclara las partidas que se incluyen en el concepto de contraprestación, fundamento de la referida base, el Tres enumera las que no se incluirán en dicha base. La modificación consiste en añadir un número 4.º a ese apartado Tres, con el siguiente contenido:

«Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones».

Al entender del legislador, la modificación introducida deriva de la necesidad de adaptar la normativa interna a la jurisprudencia del TJUE, en concreto, de la Sentencia de 27 de marzo de 2014, en el asunto C-151/13 (NFJ053978), que determinó la necesidad de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella.

Sorprendente.

<sup>36</sup> Diario de Sesiones del Senado, Pleno, núm. 133, de 13 de noviembre de 2014, pág. 12.749.

<sup>37</sup> FALCÓN Y TELLA (2014).

Sorprende porque la ley española, en este punto, no se separaba un ápice de lo que exigía la legislación europea. La única originalidad venía de la mano de la definición de qué subvenciones tenían la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones. Respecto de las subvenciones, la norma europea fija qué debe hacerse con las vinculadas al precio de las operaciones; y faculta a los Estados miembros para que adopten ciertas medidas con las demás (actualmente España no ejecuta esa posibilidad). ¿Cómo se puede decir que se necesita modificar la ley española cuando la ley española no podía tener más problema de ajuste al Derecho europeo que la corrección de la definición de las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones? La jurisprudencia agota su función en la aplicación e interpretación de las normas: es posible que la norma europea necesite explicaciones –nunca se puede cubrir todo–, pero si hubiera que trasladar a las transposiciones todas las interpretaciones evacuadas por el TJUE su extensión sería inagotable.

El tema es tan sensible que no puedo sino tomar precauciones. Cuando la ley española trataba de una manera o de otra todas las tipologías de subvenciones, la Administración tributaria no tenía remilgos en aplicar una técnica –inclusión en la base imponible– u otra –minoración del IVA deducible–, y esta última tenía una notable vocación expansiva. Cuando las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones dejan de tener afección en el IVA, a la Administración tributaria le viene mejor ensanchar el concepto de subvención no vinculada –por supuesto, sin tocar una coma de la definición legal–. ¿Qué se pretende ahora bajo la excusa de una sentencia que pudo decir lo que dijo, pero que en ningún caso puede reescribir la legislación europea?

Recordemos mínimamente el asunto que dio lugar a la sentencia conocida como *Le Rayon D'Or*.

Se pidió una decisión prejudicial sobre si, al entender del TJUE, la cantidad a tanto alzado que abona la caja nacional del seguro de enfermedad a las residencias para personas mayores dependientes podía considerarse no tanto el contravalor de un servicio sujeto al IVA, sino como el importe de un servicio desarrollado por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad económica. Se deduce de los antecedentes que el Estado paga una cantidad que tiene en cuenta el número de residentes que vive en cada establecimiento y su nivel de dependencia, en función de ciertas tarifas diarias preestablecidas en función del alojamiento, la dependencia y los cuidados. El problema no era el devengo del IVA –pues el servicio se encontraba exento, de acuerdo con la legislación francesa–, sino su inclusión en el denominador de la prorrata. No obstante ello, la pregunta formulada por el juez francés fue si la suma constituye una «subvención vinculada al precio de las operaciones».

Aunque el TJUE duda sobre si el pago cumple con los requisitos configuradores de las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones (dice que las prestaciones no están definidas a priori, no están individualizadas y la remuneración se abona en forma de cantidad a tanto alzado), estima que esa suma sí constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una residencia para personas mayores dependientes en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

En consecuencia, cuando el juez francés resuelva el asunto tendrá que dar la razón a la Administración tributaria, de manera que ese importe formará parte del denominador de la prorrata y, finalmente, la deducción reconocida a la empresa será menor.

Yo estoy de acuerdo con que si esa operación no hubiera estado exenta, su importe debía formar parte de la base imponible del IVA. Pero lo hubiera explicado de otro modo. A la luz del Derecho europeo, una subvención del 100% del importe del contravalor, por mucho que el Estado pague una cantidad a tanto alzado por todos los residentes, está vinculada al precio. Cuando se desprecia la inclusión en la base imponible de subvenciones no vinculadas al precio, en el sentido habitual de la expresión, lo es por la dificultad de efectuar el cálculo de la cuota y por lo tanto la repercusión de la misma. Pero si la totalidad del pago la va a efectuar la entidad subvencionadora no habría justificación para excluir en la práctica del IVA esa operación. ¿Y si se encuentra exenta? El artículo 174 de la Directiva dice que en el denominador de la fracción que permite calcular la prorrata se incluiría la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones que generan el derecho a la deducción (incluidas en el numerador) y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Añade que los Estados miembros *podrán* incluir en el denominador la cuantía de las subvenciones que no estén vinculadas al precio de las operaciones. Ergo la cuantía de las subvenciones vinculadas al precio se considera cifra de negocios a incluir en dicho denominador en cualquier Estado de la Unión.

Nuestra DGT no ha necesitado de ninguna sentencia para afirmar que las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones efectuadas por una empresa subvencionada que resultan exentas a la luz de la Ley del IVA forman parte del denominador de la prorrata. Cfr. DGT res. 0206/2001 de 6 de febrero (NFC012285)<sup>38</sup> o res. 2278/2001, de 19 de diciembre<sup>39</sup>. Y el TEAC también dijo lo mismo, unificando criterios, en su Resolución de fecha 26 de mayo de 2004<sup>40</sup>.

La ley española no necesitaba ninguna adaptación. Pero si se hubiera considerado que, a resultas de la sentencia, había que aclarar algún aspecto, a los solos efectos declarativos, en realidad habría que haber modificado el artículo 104 (regla de prorrata) y no el 78 (base imponible). Pues la regulación de la base imponible debe afectar a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

Vamos a suponer que al legislador le han inducido a considerar que el efecto –mediato, que no inmediato– de la sentencia debe trasladarse a la transposición de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios –que ya es suponer–. ¿Cómo hemos de interpretar lo que dice?

<sup>38</sup> Subvenciones a una autoescuela que colabora con el INEM impartiendo cursos de formación profesional ocupacional, para gastos derivados de la enseñanza, que se encontraba exenta de IVA.

<sup>39</sup> Subvenciones a una entidad que se dedica a la investigación científico-técnica y a la formación de empresas en la actividad investigadora, para la impartición de un curso formativo para un ente público.

<sup>40</sup> NFJ017894. Se trataba de subvenciones de formación ocupacional y continua que forman parte de la base imponible de servicios de enseñanza exentos.

De una parte, tal y como ya he dicho más arriba, ha de evitarse el mero nominalismo y considerar que, con alguna frecuencia, pagos efectuados por un ente público a los que denomina «subvención» no tienen en realidad naturaleza subvencional, recayendo el consumo del bien o del servicio sobre quien se dice subvencionador. Tratándose de verdaderas subvenciones (esto es, dotaciones dinerarias efectuadas por un sujeto público a un tercero, con carácter gratuito, con una finalidad de fomento), se incluirán en la base imponible si están vinculadas al precio de las operaciones y no incluyéndose si no lo están (habiendo renunciado el Reino de España a incluirlas en el denominador de la base imponible de las operaciones). Ahora bien, ese concepto de subvención vinculada al precio de las operaciones es el que debe recomponerse, si había alguna duda, a la vista de la sentencia del TJUE: cuando el consumidor no abona nada, por el subvencionador cubre totalmente la operación, el destinatario formal de la operación es el subvencionador y la subvención es el precio de la operación.

De alguna manera ha de entenderse lo que dice la ley española: (i) se incluyen en la base imponible las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones; (ii) no se incluyen las subvenciones no vinculadas; (iii) no se consideran subvenciones no vinculadas los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones. Si no se consideran subvenciones no vinculadas, o es que en realidad no son subvenciones o, si lo son, será porque se consideran vinculadas, puesto que una subvención o estará vinculada o no estará al precio de una operación<sup>41</sup>. No sería admisible una interpretación del nuevo apartado 4.º del artículo 78. Tres que determinase que cualquier subvención a una empresa que realiza una actividad económica es contraprestación por dichas operaciones, superando la letra del párrafo segundo del inciso 3.º del apartado Dos del artículo 78 de la Ley del IVA<sup>42</sup>.

Y digo esto esperando que a la Agencia Tributaria no se le ocurra que cualquier subvención pasa a formar parte de la base imponible del IVA, lo que es muy tentador.

<sup>41</sup> La AEDAF señalaba que aun comprendiendo la ratio del cambio propuesto no se llega a entender bien si es necesario, pues el apartado Uno de este artículo ya se refiere a las cantidades pagadas por un tercero, y, a contrario sensu, la no inclusión en la base de las subvenciones no vinculadas al precio ya figura en el ordinal 3.º del apartado anterior. Es obvio que la subvención puede ser el precio, en particular en los casos en que la cantidad satisfecha (denominada «subvención») encubre una relación entre dos partes, y no entre tres, como se predica de las subvenciones vinculadas al precio. Cfr. AEDAF (2014), págs. 4-5.

<sup>42</sup> Se considerarán subvenciones 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.

## Bibliografía

AEDAF [2014]: *Reforma fiscal. Observaciones AEDAF a los anteproyectos de Ley IVA-IRPF-No Residentes-Sociedades y LGT.*

FALCÓN Y TELLA, R. [2014]: «Los Entes de "Naturaleza Dual" en el IVA: el caso de las televisiones y radios públicas», *Quincena Fiscal*, núms. 15-16, págs. 11-19.

GABINETE JURÍDICO DEL CEF [2014]: *Breve análisis de las modificaciones sobre IVA que figuran en el Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 37/1992*, [www.fiscal-impuestos.com](http://www.fiscal-impuestos.com).

JIMÉNEZ COMPAIRED, I. [2007]: *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, La Ley.

– [2012]: «El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas», *REDF*, núm. 153, págs. 165-210.

PALOMAR OLMEDA, A. (dir.) [2013]: *Encomienda de Gestión. Gestión pública actual: régimen jurídico y mayor eficacia*, Aranzadi.

Si nos centramos en lo que de manera más estricta podemos calificar de «sector público», la personalidad de quien efectúa las operaciones se comienza a difuminar cuando se escapa de las estructuras político-territoriales básicas y clásicas de cada uno de los Estados miembros. Ahora bien, el genérico «organismos de Derecho público» que indica la letra de la Directiva parece admitir algo más que el Estado tradicional y, de hecho, el propio Tribunal de Justicia no ha albergado dudas acerca de la aplicación de este concepto a sujetos públicos diversos, bien es cierto que sin que se aprecie mucha reflexión<sup>5</sup>.

Yo, desde luego, no tengo claro que pueda hablarse de un concepto comunitario de organismo de Derecho público, y más bien me parece que se está dejando a los ordenamientos nacionales que cierren o puedan cerrar esta cuestión.

Atendiendo a la letra de la Directiva y a la interpretación que ha desarrollado el Tribunal de Justicia, estas serían las circunstancias que permitirían a los organismos de Derecho público la exclusión de la consideración de sujeto pasivo:

---

C-154/08, Comisión/España (NFJ035917)]. También por supuesto la Sentencia citada *supra* en el asunto C-235/85 (NFJ000268) o el Auto de 21 de mayo de 2008 (asunto C-456/07, *Mihal*).

<sup>5</sup> Son objeto de asuntos centrados en estos puntos de la Directiva y, por lo tanto, organismos de Derecho público las Universidades alemanas [Sentencia de 20 de junio de 2002, asunto C-287/00, Comisión/Alemania (NFJ013022)]; el Fondo Nacional de Construcción de Carreteras en Grecia [Sentencia de 12 de septiembre de 2000, asunto C-260/98, Comisión/Grecia (NFJ047396)], o la autoridad holandesa que explotaba una infraestructura viaria concreta [el *Wegschap Tunnel Dordtse Kil*, Sentencia de 12 de septiembre de 2000, asunto C-408/97, Comisión/Países Bajos (NFJ009515)]. También autoridades independientes competentes en la gestión de recursos hídricos, como los organismos de Derecho público holandeses sobre los que gira el asunto C-378/02, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen y Staatssecretaris van Financiën* [Sentencia de 2 de junio de 2005 (NFJ020146)] o en Alemania una «mancomunidad» (*Zweckverband*), alrededor de la cual se sustancia el asunto C-442/05, *Torgau-Westelbien*, resuelto por la Sentencia de 3 de abril de 2008 (NFJ028105). También han sido acreedores a esta consideración el *Consorcio Autónomo del Puerto de Génova* [Sentencia de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06, CO.GE.P.Srl (NFJ026441)]; los llamados Puntos de venta de cuotas lecheras «públicos» en Alemania [Sentencia de 13 de diciembre de 2007, asunto C-408/06, *Gotz* (NFJ026986)] o una Cámara de Industria y Comercio, de nuevo en Alemania [Sentencia de 4 de junio de 2009, asunto C-102/08, *Salix* (NFJ033225)]. Dada la conexión que esto puede tener con algunos aspectos de la reforma española objeto de este trabajo, sí me interesa detallar lo que he encontrado al respecto en los casos planteados ante el Tribunal de Justicia, que ofrece algunas paradojas. En primer lugar, los asuntos acumulados C-231/87 y C-129/88, *Ufficio Distrettuale* (NFJ000621), resueltos por la Sentencia de 17 de octubre de 1989. Aunque en la sentencia no se dice propiamente nada, el Abogado General decía en las conclusiones que la no sujeción afectaría también a las actividades que se llevan a cabo por medio de empresas municipales, pero siempre que ello se realice en nombre y por cuenta del municipio (afirmación muy del gusto de los centros directivos españoles). En segundo lugar, en cambio, en la Sentencia de 12 de junio de 2008 [asunto C-462/05, Comisión/Portugal (NFJ028806)], el Tribunal de Justicia considera que para admitir la condición de organismo de Derecho público a un concreto operador 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 esta (dejando siempre fuera a los terceros independientes). Finalmente, en la Sentencia de 12 de noviembre de 2009 [asunto C-154/08, Comisión/España (NFJ035917)], se advierte de que: «Si bien la designación de un organismo por el Derecho administrativo de un Estado miembro como organismo de Derecho público resulta pertinente para determinar su tratamiento a efectos del IVA, no puede considerarse decisiva cuando la naturaleza real y la esencia de la actividad que dicho organismo realiza revelan que no se cumplen los requisitos estrictos para la aplicación de la citada regla de no sujeción».

- Primero, que las operaciones se efectúen directamente por los referidos organismos de Derecho público, sin mediar empresa concesionaria o en general intermediaria o contratista.
- Segundo, que la actividad se realice formalmente con arreglo a un régimen jurídico de Derecho público.
- Tercero, que esas operaciones ni se correspondan con las enumeradas en el anexo I de la Directiva ni su no sujeción genere distorsiones significativas a la competencia<sup>6</sup>.

El TJUE ha ido fijando sus posiciones sobre la resolución de numerosos recursos de incumplimiento y cuestiones prejudiciales, si bien no es infrecuente que se diga que en la práctica renuncia a la comunitarización del precepto, abogando por que sean las legislaciones nacionales las que determinen en cada caso cuándo los organismos de Derecho público actúan en su condición de autoridad pública, al definir el régimen jurídico mediante el que operan<sup>7</sup>. Cuando menos sí se ha ido esclareciendo qué piezas del ahora artículo 13 de la Directiva son acreedoras del efecto directo (y por lo tanto el juez nacional las puede aplicar directamente aun en contra del tenor de la norma nacional) y cuáles no; y qué piezas son obligatorias y cuáles facultativas<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Añade la Directiva dos facultades de los Estados miembros, una para sacar de la sujeción alguna de estas actividades, si su volumen es insignificante; otra, para considerar no sujetas actividades exentas.

<sup>7</sup> La toma de posición se producirá en dos sentencias de finales de los ochenta, la citada *Ufficio Distrettuale* y otra de 15 de mayo de 1990, asunto C-4/89, *Comune di Carpaneto* (NFJ000812). Las muchas sentencias que se han dictado con posterioridad le dejan a uno un tanto frío. Y pienso que esta doctrina ni ha sido del gusto de la Comisión Europea, ni de algunos Estados. Choca que con más frecuencia de lo que es habitual el fallo contrarie las conclusiones de los abogados generales: caso de las sentencias de 26 de junio de 2007 [asunto C-284/04, *T-Mobile* (NFJ026007) y C-369/04, *Hutchinson* (NFJ028751)], en las que el fallo es exactamente el contrario al que proponían aquellos. Es curioso comprobar como en puridad nadie se ha conformado con estas ideas y los asuntos se han desarrollado a veces ignorando las partes lo que representaba la misma. Quizá se deba al cansancio provocado por órganos, litigantes, jueces nacionales, Estados y algún otro agente que hasta el propio Tribunal cultive algunas incoherencias.

<sup>8</sup> Lo chocante es cómo el tribunal va cambiando de parecer en cuanto a las características de alguna de estas partes. Por ejemplo, la excepción de la no sujeción cuando ello generase distorsiones significativas a la competencia, que es un punto esencial. La doctrina tradicional del Tribunal de Justicia matizaba su eficacia a la vista de lo que consideraba un apartado algo resbaladizo: de acuerdo con esta doctrina, aunque era razonable pensar en la denuncia contra un Estado miembro, parecía menos claro que un organismo público pudiera ampararse en esta parte de la Directiva para obtener del juez nacional la declaración de que una cierta actividad quedase sujeta o no sujeta al IVA. Pero un asunto como el C-430/04 [*Feuerbestattungsverein Halle eV* (NFJ022587)], resuelto por la Sentencia de 8 de junio de 2006, hace repensar esto. Su origen está en las reclamaciones presentadas por una empresa privada dedicada al sector funerario quejosa del trato más favorable que se le atribuía a un ayuntamiento que resultaba ser su competencia (era titular de un horno crematorio), planteando la correspondiente instancia alemana cuestión prejudicial. El ayuntamiento no estaba repercutiendo el impuesto por las operaciones efectuadas y eso, al entender de la empresa, le permitía ofrecer los servicios de incineración a precios más ventajosos. La sentencia es muy valiosa en cuanto a otros temas, pues reconoce que la cláusula de la Directiva está también destinada a proteger a los competidores privados en la medida en que la no sujeción de los operadores públicos pudiera distorsionar la competencia. Por lo que interesa a lo que estoy tratando, dice el Tribunal que si la no sujeción originase distorsiones de la competencia la explotación del crematorio

Las sucesivas versiones de nuestra transposición, se supone, se han ido conformando a la vista de todo lo anterior, dentro de los márgenes permitidos por la Directiva.

El segundo de los aspectos a considerar es el que concierne a la deducibilidad de las cuotas soportadas o satisfechas. Como se sabe, el alcance y requisitos del derecho a deducir resultará de la transposición de los artículos 167 a 192 de la Directiva 2006/112/CE. El artículo 168 reconoce el derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA en la medida en que los bienes y los servicios con los que se corresponde se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. Según el artículo 173, por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. Está clara la no deducibilidad del IVA soportado en los gastos que no se vinculen a actividades incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, pero si se pueden vincular parcialmente ha de admitirse una deducibilidad parcial, conforme a algún método de cálculo. Las técnicas para conseguir lo que pretende la Directiva pueden ser diversas, pero todas ellas deben respetar la garantía de deducibilidad por la parte del IVA proporcional. Este criterio se deduce fácilmente de las Sentencias del TJ de 13 de marzo de 2008 [asunto C-437/06, *Securenta* (NFJ027750)] o 6 de septiembre de 2012 [asunto C-496/11, *Portugal Telecom* (NFJ048085)], pero resulta más propia la cita de la muy reciente Sentencia de 10 de septiembre de 2014 [asunto C-92/13, *Gemeente's Hertogenbosch* (NFJ055099)], dado que trata ya no solo de un sujeto «dual», sino de un sujeto público «dual», un municipio que soporta una cuota de IVA por la adquisición de un edificio destinado al 94% a su actividad en tanto que autoridad pública, al 5% a su actividad en tanto que sujeto pasivo (pero exenta) y al 1% a su actividad en tanto que sujeto pasivo plenamente sujeta<sup>9</sup>.

El tercero y último de los aspectos a considerar se refiere al tratamiento en el IVA de las subvenciones. El artículo 73 de la Directiva previene que la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a esas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones. No explica qué subvenciones se encuentran directamente vinculadas al precio, lo que ha generado numerosos conflictos. Respecto de las demás subvenciones, la Directiva faculta a los Estados

---

estaría gravada. Ahora bien, correspondería al órgano jurisdiccional nacional apreciar las circunstancias económicas que pudieran justificar, en su caso, una excepción a la regla de la no sujeción de los organismos de Derecho público. El Tribunal precisa que los particulares están legitimados para invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales disposiciones de la Directiva como estas (que ahora ya se le antojan claras, precisas e incondicionales). Años más tarde, la sentencia *Salix* añadirá que la distorsión de la competencia determinante de la no aplicación de la no sujeción podría ser en perjuicio del propio organismo de Derecho público. En la trascendental Sentencia de 16 de septiembre de 2008 [asunto C-288/07, *Isle of Wight* (NFJ029799)], se afirma que la distorsión a la competencia tiene que ser valorada no en un escenario local o regional, sino nacional, lo que amplía seguramente su eficacia; y teniendo en cuenta competidores potenciales (lo que aún lo amplía más).

<sup>9</sup> Sobre cómo ha cobrado fortuna esta expresión de sujetos duales, *vid.* la interesante descripción que realiza FALCÓN Y TELLA (2014).

miembros para incluir su cuantía en el denominador de la prorata. El tratamiento benéfico de las subvenciones –especialmente si no se ejecuta esta última opción– ha podido conducir a que se busque el acomodo de este negocio cuando quizá el pago efectuado por las autoridades no es sino la contraprestación por la adquisición de un bien o servicio. En ese contexto puede ubicarse la reciente Sentencia del TJUE de 27 de marzo de 2014 [asunto C-151/13, *Le Rayon d'Or* (NFJ053978)], según la cual un pago a tanto alzado como el controvertido constituye la contrapartida de ciertas prestaciones de servicios y, en ese concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

## B) LA TRANSPOSICIÓN ESPAÑOLA

La situación normativa del IVA español, en lo que concierne a la sujeción de los sujetos públicos, ha variado muy poco desde la versión original de 1986, aunque en alguna fase intermedia haya sido objeto de matices. Y, aun con todo, hay una filosofía que ha permanecido durante estas casi tres décadas: conducir los términos de la no sujeción de la Directiva –autoridad pública– hacia la naturaleza de la contraprestación. En efecto, se considera que las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas directamente por entes públicos se realizan actuando estos como autoridades (y por lo tanto no sujetas al IVA) cuando la contraprestación es «tributaria» (se tratará entonces de una tasa), no hay contraprestación o también cuando la adquisición trae causa de una concesión o autorización. Y luego que se excepcionan de la no sujeción ciertas actividades que están listadas, sin que exista una cláusula genérica que cubra la sujeción de otras actividades en orden a evitar distorsiones a la competencia. Son los apartados 8.º y 9.º del artículo 7 de la Ley española del IVA, artículo que enumera las operaciones «no sujetas»<sup>10</sup>.

Añádase que el párrafo segundo del artículo 7.8.º advierte de que la no sujeción sería inaplicable cuando los entes afectados por el precepto actuasen por medio de empresa pública, privada o empresa mixta o, en general, de empresas mercantiles.

En esta tesitura, los entes públicos realizarán actividades económicas (sujetas) y no económicas (no sujetas) y entre sus operaciones económicas las habrá con derecho a deducir (sujetas plenamente) y sin derecho a deducir (exentas). En fin, lo que algunos gustan de denominar un «sujeto dual».

Aprovecho la entrada anterior para fijar el régimen de deducibilidad del IVA de sujetos como los públicos. Lo cierto es que la normativa española ha resuelto con mayor o menor fortuna lo propio de los bienes y servicios utilizados para realizar indistintamente operaciones económicas con y sin derecho a deducción (regla de prorata, sectores diferenciados). Pero en cuanto a los utilizados tanto en la actividad empresarial o profesional como en otras, ha de tenerse en cuenta lo prevenido por el artículo 95 de la Ley del IVA, que comienza limitando el derecho a deducir, al prohibir la deducción por las adquisiciones que no se afecten, directa y *exclusivamente*, a la

<sup>10</sup> España no utiliza la opción de restringir la aplicación del anexo I a actividades de escasa importancia ni incorpora a la no sujeción actividades u operaciones exentas.

actividad económica. Aunque la limitación se relaja al permitir la deducción parcial (en la medida en que se utilicen en el desarrollo de la actividad económica) de las cuotas por bienes de inversión (incluidos algunos servicios sobre los mismos como el arrendamiento), con un régimen singular relativo a los vehículos de turismo y asimilados. Una relajación que más parece pensar, sin duda, en una persona física que en un sujeto público.

Finalmente, en cuanto a las subvenciones, el artículo 78 de la Ley del IVA incluye en la base imponible las vinculadas al precio de las operaciones y, además, ensaya una suerte de definición de lo que puedan ser. En una época empleó la opción penalizadora de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, pero con una lectura excesivamente amplia que acabó con condena al Reino de España y al final procedió a la supresión de la medida, incluso en lo sí permitido por el Derecho europeo.

### III. DE LA SUJECIÓN AL IVA DE LAS OPERACIONES REALIZADAS POR ENTES PÚBLICOS A LA DE LAS OPERACIONES REALIZADAS POR ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: REFLEXIONES PREVIAS SOBRE LAS MOTIVACIONES DE LA REFORMA

En la exposición que acabo de realizar he procurado estar muy contenido y no he entrado a valorar la adecuación a derecho de la normativa española. Esto es, la adecuación al Derecho europeo (porque a estas alturas de la partida no vamos a discutir si se ajusta o no a la Constitución). Pero, como he dicho al principio, lo diga o no lo diga la exposición de motivos, de manera directa o indirecta, el conjunto de la reforma se ha realizado de manera predominante para adaptarse al Derecho europeo.

Y es tan así que llevábamos un tiempo en el que, en cierto modo, no se estaba aplicando la Ley del IVA en sus propios términos, sino otra cosa: y eso solo puede ser porque lo que se aplicase *directamente* fuera la Directiva.

Nadie desconoce que, aunque una Directiva está en principio desprovista de efecto directo –los derechos u obligaciones emergen a través de la transposición–, es posible invocar los derechos que atribuye incluso ante los órganos jurisdiccionales nacionales, ante los defectos de esta transposición. Lo que sí parece desconocerse es que las consecuencias del efecto directo se reducen a la creación de derechos a favor de los particulares y que en absoluto pueden entenderse en el sentido de que un Estado miembro exija el cumplimiento de las obligaciones de una Directiva mal transpuesta. El efecto directo es «vertical ascendente», pero no «vertical descendente», o dicho de otra manera el efecto vertical descendente está prohibido. Está prohibido como bien ha recalcado el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) en algunas resoluciones recientes: si lo ha hecho es porque la Administración tributaria española se ha empeñado en saltarse la prohibición<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Véase por ejemplo la Resolución de 9 de octubre de 2014, R. G. 7259/2012 (NFJ056343).

Yo ya comprendo que para la hacienda pública eran arenas movedizas. Es muy fácil rechazar la aplicación del efecto vertical respecto de un tipo de gravamen reducido contrario a la Directiva, porque el efecto directo siempre va a favorecer los derechos del particular. Pero, en otros casos, es sentido varía según la situación. La sujeción al IVA puede crear una obligación a un ente público que no ha repercutido el IVA a sus destinatarios, y la Administración tributaria estaría en situación de liquidarle el tributo (pero esa sujeción puede crearle un derecho, dado que le permite la deducción del IVA soportado y quizá lo que plantee ese ente público es la devolución de ingresos indebidos). La no sujeción al IVA puede crear un derecho a un ente público que ha repercutido el IVA a sus destinatarios y ahora solicita la devolución de los ingresos indebidos (pero esa no sujeción puede crearle una obligación, si arrastra la no deducción del IVA soportado, y quizá esa obligación se traduzca en una liquidación tributaria).

En suma, si se pretende desplazar el contenido *claro y preciso* de la ley española invocando el Derecho europeo, habrá de serlo a favor del particular, particular que en este caso es un ente público. Al menos en el terreno de la sujeción al IVA resulta muy complicado realizar una afirmación general sin arriesgarse a vulnerar la interdicción del efecto directo descendente.

La actuación de la administración tributaria en estos últimos años obedece a los criterios dictados por los centros directivos que la informan. Las resoluciones de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) (consultas vinculantes) son muy numerosas, pero no es necesario acudir a ellas, dado que la Agencia Tributaria difunde estos dos documentos, a saber: el informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia A/3/51/12, de fecha 6 de julio de 2012 (La tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad de los entes públicos) y el informe del mismo órgano A/4/31/14, de fecha 22 de julio de 2014 [Informe sobre la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las actividades efectuadas por los servicios públicos de radio y televisión (NFL016904)].

Pues bien, aunque en los informes se utiliza la normativa española, el caso es que hemos de pasar la mitad de su paginación para que se mencione: parece una glosa de la Directiva. Hasta el punto de que cuando se leen las conclusiones en la nota-resumen correspondiente al de 2012 lo que encontramos es ni más ni menos que esto:

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

Pero es que no se trata de un informe para la adaptación de la ley española al Derecho europeo. Por el contrario, se trata del *Catón* con el que se pretende cumplan sus obligaciones los sujetos pasivos y las verifiquen los órganos de la Administración. Y no puede ser así en general: solo si el desplazamiento de la ley favorece al sujeto pasivo. ¿La conclusión está diciendo que ha de preferirse un criterio genérico de ejercicio de funciones en tanto que autoridad pública en vez de usar las tradicionales referencias a la ausencia o no de contraprestación o a la naturaleza de esta? Decir lo dice, aunque no sea coherente siquiera con los pasajes del informe que hemos podido leer antes. ¿La conclusión está diciendo que queda sujeta al IVA cualquier otra actividad de naturaleza económica, aunque no se cobre o se cobren tasas, cuando la no sujeción pueda conllevar graves distorsiones en la competencia? Lo dice rotundamente. Lo dice y no lo puede decir sin añadir que eso solo será así para garantizar los derechos del obligado tributario. Si nuestra legislación no ha sabido incorporar al listado todas las actividades cuya no sujeción representaría una grave distorsión a la competencia, su falta de fortuna solo puede recaer sobre las espaldas del Estado. A los centros directivos les gustará decir que la normativa española ha de interpretarse siguiendo los parámetros de la Directiva, pero quizá les convenga una reflexión acerca del alcance de la facultad de interpretación.

No descubro nada al adelantar que la reforma que comento tiene una fuente no escondida: estos dos informes. Sin embargo, en el capital asunto de cómo efectuar la transposición básica del artículo 13 de la Directiva (concreción de qué es actuar en ejercicio de autoridad, actividades cuya no sujeción distorsiona gravemente la competencia) no se aprecia ningún avance sustancial respecto del texto hasta ahora vigente. En algunos casos no es de extrañar, porque, a pesar del pesado relato de antecedentes jurisprudenciales europeos al que nos acostumbra la DGT, por mucho que glosemos el contenido de sentencias y conclusiones de abogados generales, no es tan sencillo entender lo que exige la Directiva. No deja de ser verdad que, en alguna ocasión, nuestros tribunales han dudado sobre si esas referencias a la contraprestación permiten alcanzar el resultado que pretende la norma europea. Aunque ni han sacado consecuencias prácticas ni han planteado cuestiones prejudiciales. Respecto del asunto que más claro se vislumbra en los informes (que la sujeción se extienda a cualquier actividad siempre que su no sujeción cause distorsiones graves a la competencia y no solo a las enumeradas en la conocida lista), hubiera sido bien sencillo incorporar una cláusula genérica, pero no se ha hecho.

En definitiva, ¿qué modificaciones se observan? Se da nueva redacción a todo el apartado, pero no todo es tan novedoso. Hay modificaciones en cuanto a las operaciones que se encuentran sujetas y también en lo que concierne al listado de operaciones que, de todas formas, quedarían sometidas al IVA. Respecto de las primeras, que serían ya objeto del presente epígrafe, tendríamos lo siguiente:

- Se sustituye el concepto sintético de «entes públicos» por el de «administraciones públicas».
- Se define qué entidades se consideran administraciones y qué entidades no.

Aparte de ello estará lo que afecta a las operaciones realizadas por entidades dependientes a favor de las administraciones a las que pertenecen y a las realizadas en virtud de encomiendas de gestión, que las trato de manera separada más abajo.

En general, lo proyectado fue objeto de una fuerte crítica por parte de los grupos de la oposición, como atestiguan los periódicos oficiales de las Cámaras. Sorprenderá el alivio de muchos de estos grupos ante las transaccionales ofrecidas por el que sostiene al gobierno, cuando tan poco darán a cambio<sup>12</sup>. Habrá ocasión, eso sí, de comentar la gestación de alguna pieza concreta del texto reformado.

Comenzando a examinar su contenido, la apuesta por resumir los sujetos acreedores del precepto bajo el concepto de administraciones públicas hay que relativizarla en sí misma, pues lo relevante es que el concepto se haya definido en la propia ley. Es el tercer ensayo que realiza nuestro ordenamiento, pues aún hubo uno anterior al de «entes públicos» de tono enumerativo<sup>13</sup>. La situación era y es un pequeño desastre, dado que a lo largo de la ley es preciso referirse a los sujetos públicos con frecuencia y se hacía y se hace en franco desorden y con escasa técnica, predicándose bien de entes singulares<sup>14</sup>, o prefiriendo menciones genéricas a los entes públicos<sup>15</sup> o a las entidades públicas o de derecho público<sup>16</sup> o incluso a los establecimientos públicos<sup>17</sup> u otros como «autoridades» o «corporaciones públicas»<sup>18</sup> u «organismos»<sup>19</sup>. Por supuesto, también se había utilizado la expre-

<sup>12</sup> No merece la pena detallar las muchas enmiendas que, sobre todo, pretendían el mantenimiento del texto anterior. El caso es que la Ponencia en el Senado acordó proponer a la Comisión incorporar enmiendas transaccionales referidas al 7.8.º y al 93.Cinco y, una vez asumido por dicha Comisión, de ahí resulta el texto final (BOCG Senado, X legislatura, Núm. 435, de 13 de noviembre de 2014, págs. 10-11, 18-19 y 26).

<sup>13</sup> El artículo 5.6.º de la Ley del IVA de 1985 se predicaba de «el Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus *Organismos autónomos*».

<sup>14</sup> Con reglas que se predicaban exclusivamente de la Seguridad Social (la exención regulada en el art. 20.Uno.7.º de la actual Ley del IVA); del Banco de España (exenciones previstas en el art. 22.Doce de la Ley del IVA); la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y los organismos correspondientes de las comunidades autónomas (exención recogida en el art. 20.Uno.19 de la citada ley). En el artículo 7 de la Ley se regula la no sujeción de ciertas operaciones realizadas por las «comunidades de regantes». U otra vez en el artículo 20 se predicaban algunas exenciones respecto de «Colegios profesionales» y «Cámaras Oficiales».

<sup>15</sup> Cuando la ley regula la modificación de la base imponible, permitiéndola en ciertos supuestos en los que el destinatario de la operación no abona el IVA repercutido, cierra esta posibilidad cuando los destinatarios sean «entes públicos» (art. 80 de la ley). También cuando se regula la inclusión del impuesto en las ofertas de precios realizadas por proveedores a «entes públicos» (art. 88 de la ley).

<sup>16</sup> Como en los artículos 22.Cuatro.2.º (en relación con la exención para operaciones relacionadas con aeronaves utilizadas por entidades públicas en cumplimiento de sus funciones públicas); 44 (en relación con las importaciones de ciertos bienes como los de primera necesidad adquiridos a título gratuito para ser distribuidos gratuitamente a personas necesitadas, cuando son realizados, entre otros, por entidades públicas) o 46 (en relación con las importaciones de bienes de cualquier clase en beneficio de víctimas de catástrofes efectuadas, entre otros, por entidades públicas). La expresión «entidades de derecho público» aparece en particular en relación con ciertas exenciones previstas en el artículo 20 de la ley –asistencia social, educación, cultura...– en las que se tiene en cuenta para su aplicación este componente subjetivo.

<sup>17</sup> Caso del artículo 40 de la Ley del Impuesto, que considera exentas las importaciones de animales de laboratorio y sustancias biológicas y químicas destinadas a la investigación, que se predica sin otra condición de las realizadas por «establecimientos públicos».

<sup>18</sup> Cfr. artículo 47 de la Ley del Impuesto.

<sup>19</sup> Cfr. artículo 50 de la Ley del Impuesto.

sión «Administraciones públicas»<sup>20</sup>; o simplemente «Administración»<sup>21</sup>. En ningún caso procedía a definir de quiénes se trataba, lo que planteaba problemas interpretativos relevantes.

La definición que provee el texto introducido ha de ser valorada de manera positiva y nos excusa de otras indagaciones. En efecto, respecto de qué entidades se incluyen y cuáles no en el concepto de administraciones públicas, dice la ley lo siguiente:

«A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores 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.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales».

Se ha considerado algo imprecisa la referencia genérica contenida en el inciso d)<sup>22</sup>, pero ha de tenerse en cuenta que mientras los anteriores incisos se efectuaban sobre la estructura del sector público de la legislación estatal, este termina siendo regulado por disposiciones de origen disperso (autonómicas) y, creo, no se podía determinar mucho más.

Bien es cierto que todo el resto de preceptos de la Ley del IVA que utilizan esas otras expresiones seguirán sufriendo los mismos problemas. Incluso los que se predicen de las Administraciones, dado que la definición que da el artículo 7.8.º lo es «a estos efectos».

No se me escapa que se ha suprimido un párrafo (el antiguo párrafo segundo) que advertía de que lo dispuesto en el anterior no se aplicaría cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. La introducción del párra-

<sup>20</sup> Cuando en el artículo 75.2 bis de la Ley del Impuesto se fija una regla especial de devengo para supuestos en que estas son destinatarias de determinadas obras.

<sup>21</sup> Caso de la disposición adicional 11.ª de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE núm. 313, de 31), que se ocupa de las obligaciones de gestión de determinadas tasas y precios, que constituyen contraprestación de operaciones sujetas al IVA realizadas por la «Administración».

<sup>22</sup> AEDAF (2014), pág. 3.

fo tercero (*No tendrán la consideración...*) tiene origen en una enmienda presentada por el grupo popular en el Senado, que pretendía aclarar que las entidades públicas empresariales no tenían la consideración de administraciones públicas «por razones de seguridad jurídica», y que luego se incluirá en el texto aprobado por la ponencia<sup>23</sup>. Es posible que sea redundante, pues si de las tres tipologías de organismos públicos recogidos en la normativa estatal se mencionaban dos, está claro que la tercera quedaba fuera. En suma, las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por un sujeto diferente de los que se consideran administración pública en el ámbito de su actividad económica estarán sujetas al IVA, aunque la contraprestación sea tributaria. No creo que sea este el momento ni el lugar para estudiar esta fórmula, pero, como se sabe, es algo que ha sucedido y sucede. Y si la operación se efectuase sin contraprestación, podría, en su caso, ser gravada en función de lo previsto en los artículos 9 y 12 de la Ley del Impuesto (autoconsumos).

Volviendo a la supresión del párrafo contenido en la versión anterior, vista la redacción del nuevo párrafo cuarto, es evidente que no lo sustituye. Es posible que no fuera necesario: cuando se decía que un ente público actuaba mediante empresa (pública, mixta o privada), lo que se debía querer decir es que el que actuaba frente a los destinatarios era esa empresa. Y como esa empresa no era un ente público, por supuesto que la no sujeción no era aplicable, aunque la contraprestación fuera tributaria.

Advierto de que en los informes de la Subdirección se dicen algunas cosas con las que no estoy de acuerdo al respecto. No es el momento para entrar en ello, pero sí aprovecho que los cito de nuevo para explicar una ausencia que me parece sorprendente y que viene al hilo de la supresión del referido párrafo segundo (antiguo). Aún no he incidido en ello, pero lo haré: los informes tratan de justificar parte de su contenido en la doctrina del Tribunal Supremo. En muchos casos es lógico, puesto que se trata de sentencias que comparten ideas con la DGT. Lecturas *contra legem* en ocasiones, fundamentadas en la Directiva, de las que a los órganos del Ministerio de Hacienda siempre se les olvida advertir de que solo podían ser aplicadas para garantizar los derechos de los obligados tributarios y no del Estado.

Aunque la doctrina del Alto Tribunal funciona casi siempre como coartada, en las páginas 67 a 70 del informe del año 2012 se comenta una sentencia singular: la de fecha 10 de mayo de 2012<sup>24</sup>. El Tribunal Supremo dio la razón a un municipio que pretendía la sujeción al IVA del servicio de saneamiento de aguas residuales, siendo el propio ayuntamiento el prestador, por el que percibía una tasa (es obvio que lo pretendía en defensa del derecho a deducir el IVA soportado). El caso es que el servicio se prestaba mediante empresa privada, si bien la empresa privada se limitaba a realizar las tareas materiales (contrato de servicios y no de gestión de servicio público). Pues bien, el Tribunal Supremo dijo lo que dijo en una sentencia que, a mi parecer, carecía de argumentos reales. Con buen sentido, esta sentencia ya no satisfacía a la Subdirección legal, y advierte expresamente de que no comparte las conclusiones de la misma.

<sup>23</sup> Enmienda núm. 224, BOCG Senado, X legislatura, núm. 429, de 4 de noviembre, págs. 697-698.

<sup>24</sup> NFJ047335.

Uno podría pensar que la Subdirección solo emplea la doctrina del Tribunal Supremo cuando le viene bien. Pero más allá de esa idea, lo que sorprende en una reforma normativa que, como vamos a comprobar, tiene un marcado cariz técnico y no político (se ven los trazos del Ministerio) es que no haya tomado cartas en el asunto en un caso como este y hayan introducido en la ley lo necesario para que impere la lógica y un servicio prestado directamente por una administración por el que se cobre una tasa, al que no se le aplique excepción alguna, quede no sujeto al IVA.

#### IV. LA DEDUCIBILIDAD DEL IVA SOPORTADO EN ADQUISICIONES DESTINADAS A LA REALIZACIÓN CONJUNTA DE OPERACIONES SUJETAS Y NO SUJETAS

Hacemos un paréntesis en el análisis de la nueva redacción del artículo 7.8.º, para examinar la modificación introducida por el apartado veintitrés del artículo 1 de la Ley 28/2014.

Con carácter previo, igual que hicimos en el epígrafe anterior, conviene indicar que los criterios interpretativos del centro directivo del Ministerio de Hacienda, así como lo que se deduce de los Informes de la Subdirección General, eran algo más abiertos que lo que estrictamente venía a decir el texto transpuesto –recuerde el lector que nos referíamos al art. 95 de la Ley del IVA–. Si analizamos el Informe de 2012 observamos como, entrecomillando textos de la DGT, se cita la sentencia del TJUE *Securenta Göttinger*, a la que antes hacíamos referencia. Sobre la base de dicha sentencia se reconocería la aplicación de un criterio de afectación para todas las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinasen simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas, en la proporción que, con arreglo a un criterio razonable y homogéneo, pueda imputarse al desarrollo de actividades sujetas al impuesto. Claro que si la Subdirección no discrepa con la DGT, la deducibilidad respecto de bienes de inversión en general y de vehículos de turismo y asimilados en particular se realizaría con arreglo a las previsiones del artículo 95: en cuanto a los primeros, lo que decía la ley española es parecido a lo que propone la Subdirección en general, pero en cuanto a los segundos, no. Se trata de la presunción de afectación en un 50%.

Siendo esto así, el criterio oficial más avanzado que el legal me parece perfecto, porque no encuentro situaciones en las que su aplicación perjudique al obligado tributario.

Aparte de ello, es doctrina del TEAC. Cfr. por todas la Resolución de 9 de febrero de 2010 que reconoce el derecho a deducir cuotas soportadas por entidades que realizan simultáneamente actividades sujetas y no sujetas al IVA, incluso en relación con bienes y servicios que no tienen el carácter de bienes de inversión y que se destinan indistintamente a la realización de ambos tipos de actividades<sup>25</sup>.

Entrando ya en el objeto de la reforma, el artículo 93 de la Ley del IVA (Requisitos subjetivos de la deducción) pasa a contar con un nuevo apartado Cinco, que dice lo siguiente:

<sup>25</sup> Resolución: 00611/2006/00/00 (NFJ038502). También la Resolución de 8 de febrero de 2011 [resolución: 03294/2006/00/00 (NFJ041859)] y más recientemente la de 16 de septiembre de 2014 [resolución: 04474/2011/00/00 (NFJ055950)].

«Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.uno.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata».

La introducción de este apartado no modifica en nada la posición del artículo 95, que permanece igual. Y por aquí podemos empezar a comentar esta novedad con un origen tan nítido en el Informe de la Subdirección.

Se ha criticado que la reforma personaliza la regla respecto de los sujetos que realizan de manera simultánea actividades sujetas y actividades no sujetas por causa del artículo 7.8.º de la Ley del IVA. Lo cierto es que la aplicación del criterio de afectación ha de ser más amplio, sin duda; pero también que el artículo 95 sigue vigente y resuelve el problema respecto de los bienes de inversión y los vehículos de turismo –como veremos, de otro modo–. La situación respecto de quienes realizan de manera simultánea actividades sujetas y actividades no sujetas, pero distintas de las previstas en el artículo 7.8.º, determinaría la aplicación del artículo 95 y en lo que no diera cobertura al derecho reconocido por el Derecho europeo directamente de la Directiva. ¿Y respecto de quienes realizan de manera simultánea actividades sujetas y actividades sujetas por causa del artículo 7.8.º? En mi opinión, lo más sensato es que el artículo 93.Cinco desplace al artículo 95, por ser una regla más especial.

Lo que no quita para que reproche al legislador que haya usado una técnica muy discutible, utilizando sin criterio los artículos que regulan los elementos materiales del derecho a la deducción.<sup>26</sup>

<sup>26</sup> La AEDAF manifestaba su crítica, a pesar de compartir –decía– su filosofía y los criterios fijados en el texto propuesto. Y lo hacía en el entendimiento de que este apartado debería tener una redacción más comprensiva, pues no hay razón alguna para que este mismo criterio fuera de aplicación a otros supuestos diversos a las Administraciones públicas. Cfr. AEDAF (2014), pág. 6. En sentido parecido, GABINETE JURÍDICO DEL CEF (2014), pág. 24.

Dicho lo cual nos queda entender realmente la operativa de este nuevo precepto.

Primero. Las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas por los sujetos que se encuentren dentro del universo fijado por la norma deben clasificarse en tres lotes. (i) Formado por las relativas a bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley: no serán deducibles en proporción alguna (lo dice expresamente el párrafo tercero). (ii) Formado por las relativas a bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones sujetas: serán deducibles en su totalidad (por exclusión)<sup>27</sup>. Y (iii) Formado por las relativas a bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones: serán deducibles en función de una proporción.

Segundo. Dice el párrafo cuarto que:

«Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorata».

Nos advierte de que, en su caso, resultarán de aplicación las reglas previstas para los sujetos que realizan de manera simultánea actividades económicas con y sin derecho a la deducción. Dicho de otra manera, que las cuotas de IVA que resulten deducibles una vez pasado el tamiz previsto en el artículo 94 podrán venir afectadas por las reglas propias de los sectores diferenciados y prorata, previstas en la Ley del IVA a partir del artículo 101, así como las concordantes con ellas.

Y, tercero, y más importante, se fijan algunas reglas para fijar el porcentaje de deducción que podrá aplicar la Administración pública-sujeto pasivo del IVA. El contexto del precepto, en el que se menciona la deducibilidad «en proporción» nos da cierta seguridad sobre que lo que va a permitir la ley va a ser la deducción en un porcentaje. Ahora bien, ¿cómo se calcula?, ¿qué ámbito de aplicación tendrá? En mi opinión, la ley exigirá la aplicación de un único porcentaje sobre la cuota de IVA soportado o satisfecho por cada una de las adquisiciones de bienes o servicios a las que resulte de aplicación la regla. Es decir, plantea algo bien distinto a lo que prevenía el artículo 95, con el que la deducción de la cuota de cada adquisición se produce en la medida en que cada bien afectado vaya a utilizarse en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. Siendo así, el beneficio material que para los sujetos pasivos suponga la modificación habrá que verse caso por caso. Lo que es evidente es que se pierden los beneficios de la presunción de afectación al 50% de los vehículos de turismo. En el plano formal, el procedimiento parece más sencillo.

Mi opinión se justifica en que la ley previene la deducción «en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación». La razonabilidad se da por supuesta, pero es la homogenei-

<sup>27</sup> Se incluirían, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.2.º de esta ley (que estarían sujetas en otra circunstancia espacial, pero no están localizadas en el territorio de aplicación del impuesto).

dad la que, me parece, conduciría por sí misma a un porcentaje único. La indicación legal de que «el cálculo resultante (...) se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año» es definitiva. Sin perjuicio de que luego se reflexione más sobre cómo ha de funcionar, está claro que habrá que aplicar un porcentaje único sobre la cuota de cada adquisición, en función de ciertos datos del ejercicio anterior; a final de cada año se regularizará en función de los datos del ejercicio en curso. En suma, un procedimiento que recuerda al de la prorrata general.

¿Y cómo calcularemos el porcentaje? La ley ha evitado más explicaciones de manera intencionada. Podríamos pensar en el resultante de una fracción en cuyo numerador se encontrase el importe de las contraprestaciones por las operaciones de las actividades sujetas y en el denominador la suma de esas mismas contraprestaciones más el importe de las contraprestaciones por las operaciones no sujetas. Pero quizá no sea este el único criterio razonable.

De nuevo resulta de interés acudir a la tramitación parlamentaria de la ley de reforma.

El texto proyectado decía lo siguiente:

«A estos efectos, podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de sus operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga dicho empresario o profesional en cada año natural por el conjunto de su actividad».

Se advertía de una propuesta que no podía ser peor para los sujetos pasivos, conducente a la minimización del porcentaje. Un cálculo que pudiera considerarse una proyección del propio de la prorrata general (art. 104.Dos de la Ley), pero con un denominador recrecido en el que no solo figuraba el total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas, sino el importe total de los ingresos. La fuente no se nos oculta: el Informe de la Subdirección Legal de 2014 (págs. 43 y 44). La Subdirección también creía en una fracción en cuyo denominador figurasen, entre otras partidas, cualesquiera dotaciones presupuestarias públicas recibidas por el sujeto pasivo.

Durante la tramitación parlamentaria se sucedieron enmiendas que al menos excluyeran de dicho denominador subvenciones o transferencias, apelando a la jurisprudencia europea sobre cómo incluir subvenciones en el denominador de la prorrata. Cortas miras, cuando ese denominador, con esa lectura, además, podría enriquecerse incluso con cualesquiera recursos propios de las Administraciones afectadas (los impuestos).

Fue la enmienda 226, del grupo popular en el Senado, la que promovió la redacción final. Según los enmendantes, el nuevo texto optaba por no incorporar al artículo ejemplo alguno de criterio para realizar la imputación de las cuotas del impuesto soportadas correspondientes a *inputs* utilizados conjuntamente en operaciones sujetas y no sujetas. Se justificaba en la idea de «dejar más claro que dicho criterio tiene que ser determinado por cada sujeto pasivo, con sujeción a

las condiciones que establece el precepto de que sea razonable, homogéneo y mantenido en el tiempo». Como se puede comprender, el problema no estriba en el criterio que determine el sujeto pasivo, sino en el que luego mantenga la Administración tributaria sobre su razonabilidad. La ley, en realidad, no ha desterrado la inclusión de cualesquiera ingresos en el denominador de esa fracción. Parafraseando la ingeniosa versión de la reforma, lo que hacen los enmendantes es rebajar «el rango legal». Estoy persuadido de que algún centro directivo (a consulta) o Subdirección Legal (a priori) se pronunciará sobre esta cuestión.

Dicho lo cual, tenemos que volver al artículo 7.8.º

## V. LA EXTENSIÓN DE LA NO SUJECCIÓN A CIERTAS OPERACIONES REALIZADAS POR ENTIDADES DEPENDIENTES DE LAS ADMINISTRACIONES O EN VIRTUD DE CIERTOS NEGOCIOS COMO LA ENCOMIENDA DE GESTIÓN

Los párrafos cuarto y quinto del artículo 7.8.º de la Ley del IVA siguen abundando en los supuestos que se encuentran no sujetos. Los explicaré de manera conjunta, por su parentesco, pero en orden inverso, por las razones que ya daré. Ambos tienen en cuenta una situación típica y frecuente consistente en la creación por parte de las Administraciones tradicionales de entes con personalidad jurídica propia, pero que revisten carácter instrumental respecto del creador, para realizar las funciones propias de dichas Administraciones. Los supuestos de no sujeción incorporados se referirían a la actividad prestacional realizada por estas personificaciones a favor de las Administraciones a las que pertenecen.

### A) ALCANCE DE LA NO SUJECCIÓN DE LOS SERVICIOS REALIZADOS POR ENTIDADES DEPENDIENTES A FAVOR DE LAS ADMINISTRACIONES A LAS QUE PERTENECEN

El párrafo quinto del artículo 7.8.º dice lo siguiente:

«Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos».

Es lo que el propio legislador no duda en describir como la elevación a rango legal de la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos».

Antes de buscar precedentes o explicaciones, conviene aclarar su significado básico, esto es, qué operaciones se describen como no sujetas al IVA en función de las siguientes tres características: (i) quién es el que realiza las operaciones; (ii) quién es el destinatario de dichas operaciones; y (iii) de qué tipo de operaciones se trata.

En relación con lo primero, la regla se podría predicar de los sujetos mencionados en el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSP), que dice lo siguiente:

«A los efectos de esta Ley, se considera que forman parte del sector público los siguientes entes, organismos y entidades:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales, las Universidades Públicas, las Agencias Estatales y cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo, incluyendo aquellas 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.

d) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de entidades de las mencionadas en las letras a) a f) del presente apartado sea superior al 50 por 100.

e) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refieren el artículo 6.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y la legislación de régimen local.

f) Las fundaciones que se constituyan con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o cuyo patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50 por 100 por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

g) Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social.

h) Cualesquiera entes, organismos o entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creados específicamente para satisfacer necesidades de interés general que no tengan carácter industrial o mercantil, siempre que uno o varios sujetos pertenecientes al sector público financien mayoritariamente su actividad, controlen su gestión, o nombren a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia.

i) Las asociaciones constituidas por los entes, organismos y entidades mencionados en las letras anteriores».

Pero si enlazamos esta disposición con lo que veremos luego, tendríamos que añadir que deben «depender» de una Administración pública, circunstancia que se daría cuando esa Administración pública ostente la titularidad íntegra de la entidad prestadora. En ese sentido, no encajan por fuerza las referencias de letras a) y b), ni tampoco las Universidades Públicas [mencionadas en la c)] y mucho menos las Mutuas de la letra g), que son perfectamente independientes de la Seguridad Social.

En relación con lo segundo, las destinatarias de las operaciones serían las Administraciones públicas de las que dependan los sujetos que realizan estas operaciones. Pero también podría serlo otra (sic) íntegramente dependiente de estas Administraciones Públicas. Sería el caso, por ejemplo, de operaciones efectuadas por una sociedad municipal para un organismo autónomo del mismo municipio.

Finalmente, en cuanto a lo tercero, las operaciones deben tener la naturaleza de servicios, por lo tanto no de entregas de bienes, lo que nos remite a las definiciones contenidas en la propia normativa del IVA (principalmente, arts. 8 y 11). La ley se fija únicamente en las características de las operaciones (servicios y no entregas de bienes), sin efectuar ninguna restricción en función del negocio jurídico en virtud del cual se presta el servicio.

El origen ideológico de este nuevo supuesto de sujeción no se esconde: como ya he dicho, se eleva a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos». Doctrina inspirada –así lo decía la propia DGT– en el Derecho europeo y que toma en consideración el Tribunal Supremo, para retroalimentar a la Subdirección General cuando preparó sus informes. Es curioso cómo, al justificar la reforma, se evita citar el Derecho europeo y se evita citar la jurisprudencia. Pero más curioso es aún que en el debate parlamentario se justifique por parte del grupo que sostiene al gobierno que no se puede aceptar lo que proponen algunos enmendantes por cuanto la propuesta «supone elevar a rango legal la doctrina administrativa al efecto»<sup>28</sup>. ¡Como si esa doctrina fuese vinculante para el legislador!

Yo he sido muy crítico con esa doctrina cuyo *rango* ahora *se eleva*<sup>29</sup>. No comprendía su encaje legal, al menos cuando iba en contra de los derechos del obligado tributario, lo que sucedía con frecuencia, ya que lo que se buscaba era anular el IVA deducido. Su justificación en el Derecho europeo me parecía insuficiente y contradictoria con la regulación general del impuesto, y entendía que los argumentos tenían que ser recios para realizar lo que era ni más ni menos una aplicación contra la letra de la ley. A lo que dije en otro momento me remito, esperando aún

<sup>28</sup> Diario de Sesiones del Senado, Pleno, núm. 133, de 13 de noviembre de 2014, pág. 12.757.

<sup>29</sup> JIMÉNEZ COMPAIRED (2012).

que alguien me explique con solvencia la diferencia de trato que se proponía entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios –y que ahora se consagra en la ley–, más con la delgada línea que las separa (pienso, por ejemplo, en las obras).

A mi parecer, la sujeción al IVA de las operaciones realizadas por las empresas públicas a favor de las Administraciones a las que pertenecían era lo lógico y lo que resultaba de la ley entonces vigente. Pero advirtiendo de que para que una operación se encontrara sujeta no bastaba con que hubiera un pago de la Administración a la empresa. Era imprescindible que hubiera una operación determinante de un consumo y que lo pagado fuera el contravalor por lo dado o prestado, sin pretender desplazar el régimen propio para las subvenciones que contenía la ley española. Es cierto que en algunos casos se trata –otra vez– de un fino matiz, al que volveré a referirme más abajo.

Introducido en la ley este nuevo párrafo, no tengo mucho que decir más allá de una crítica de índole económico, convencido como estoy de que reglas como estas perjudican al sector público no estatal. En fin, si el legislador español considera que esta es la transposición que debe realizar del artículo 13 de la Directiva, sea. Desde luego, más vale que esto aparezca en la ley a que el sustrato sean unos textos cuyo rango normativo no puede ser elevado, porque carecen de todo rango normativo. Supongo que en un eventual conflicto en el que se tuviera que resolver la adecuación o no de la no sujeción al Derecho europeo, se podría hacer valer que incluso las sociedades mercantiles encajan en el concepto «europeo» de organismos públicos y, superado eso, tendría que justificar que cuando los servicios prestados lo son a favor de las entidades a las que pertenecen operan en ejercicio de las funciones que les son propias o de autoridad y que cuando se efectúan a otros destinatarios no. En esto último podría estar el talón de Aquiles. Se ha dicho que cuando se actúa a través de fórmulas de gestión directa –lo es cuando se actúa mediante sociedad de capital público– en realidad es como si actuase la Administración a la que pertenece y que las reglas de sujeción o no sujeción deberían ser coincidentes (¿recuerda el lector algún extracto de cierto asunto ante el TJUE?). Pero si la ley encuadra la sujeción o no en función de la naturaleza de la contraprestación y esa naturaleza tiende a cambiar cuando se emplean estas fórmulas (se abandona el tributo y se exigen instrumentos de Derecho privado), tenemos un problema a la hora de aplicar con coherencia esa idea. Son muchas las razones que me hacen dudar de si la transposición, en una consideración global, es correcta. En realidad, parece como si este párrafo no obedeciera a la transposición del artículo 13 de la Directiva, sino que tuviera otro fundamento. Lo que pasa es que no termino de encontrar ese fundamento.

Conviene reseñar un aspecto que se explicaba como superación de la doctrina de los centros directivos y que ha sido suprimido en la versión final. La dependencia del prestador respecto de la Administración destinataria o titular del destinatario requiere que esa Administración ostente la titularidad íntegra del prestador. En cambio, el proyecto de ley consentía la no sujeción bastando que «dichas Administraciones Públicas ostenten el control de su gestión, o el derecho a nombrar a más de la mitad de los miembros de su órgano de administración, dirección o vigilancia». Esta ampliación, discutida por diversos grupos de la oposición, se vino a restringir a partir de la enmienda 224 en el Senado, del grupo popular, fuente de la transaccional antes cita-

da. Se explicaba la enmienda señalando que se opta por no ampliar su contenido a las denominadas «sociedades mixtas», si bien permitiendo la posibilidad de que un ente esté coparticipado por distintas Administraciones públicas. En efecto, la titularidad pública debe ser íntegra, pero puede ser compartida por varias Administraciones, de manera que los servicios prestados a todas las cotitulares quedarían no sujetos.

En fin, las consecuencias de la no sujeción de estas operaciones se vinculan íntimamente a las reglas de deducibilidad del IVA soportado a las que hemos dedicado el epígrafe anterior.

## B) SOBRE LA NO SUJECCIÓN DE LAS OPERACIONES REALIZADAS EN VIRTUD DE CIERTAS ENCOMIENDAS DE GESTIÓN

El párrafo cuarto del artículo 7.8.º dice lo siguiente:

«No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1 n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo».

En una primera lectura nos encontraríamos con un supuesto en el que solo figuran requisitos referidos a quien realiza las operaciones, a la naturaleza de dichas operaciones y al negocio en virtud del cual se producen –no se observa, al menos a primera vista, indicación alguna sobre la persona destinataria–. Respecto de la naturaleza, como sucedía en el apartado quinto, se ha de tratar siempre de servicios, aspecto sobre el que ya no es necesario profundizar más. Antes de realizar algunas reflexiones acerca del supuesto, conviene aclarar los otros dos requisitos: (i) los subjetivos del prestador de los servicios; (y ii) los del negocio en virtud del cual se prestan.

Primero, para comprender el ámbito subjetivo de aplicación de excepción a la no sujeción –quién realiza esas operaciones– conviene aclarar lo que dicen los artículos del TRLCSP que se citan. Eso nos dará luz sobre quienes ostentan la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante.

El artículo 4 del TRLCSP fija los negocios y contratos excluidos de su aplicación; el apartado 1 n) se refiere a:

«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».

Por su parte, el artículo 24 de dicho texto tiene como rúbrica «Ejecución de obras y fabricación de bienes muebles por la Administración, y ejecución de servicios con la colaboración de empresarios particulares». Pues bien, su apartado 6 dice:

«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 estos 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 adjudicárseles 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 encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas».

Y segundo, en cuanto al negocio en virtud del cual se prestan los servicios, este es el de la encomienda de gestión contractual a la que se refiere, bien que de forma somera, la LCSP<sup>30</sup>.

Esta relación con el negocio jurídico en virtud del cual se prestan los servicios es un elemento distorsionante en el ámbito del artículo 7.8.º Mientras los párrafos primero y quinto definen la no sujeción sin atender para nada al negocio en virtud del cual se efectuaba la operación, ahora resulta un elemento fundamental que se encuentra en diferente plano y que lleva a preguntarse, para empezar, si a muchas operaciones acreedoras del párrafo quinto no se les va a aplicar también el cuarto (y, por lo tanto, si no es redundante y, por lo tanto, inútil).

Pues bien, el negocio en virtud del cual se efectúan estos servicios es la encomienda de gestión llamada «contractual», por diferencia de otro tipo de encomienda gestión –la interadministrativa–, regulada por el artículo 15 de la Ley 30/1992. Otra cosa será el tratamiento que deban

<sup>30</sup> Para construir este apartado he tenido muy en cuenta a PALOMAR OLMEDA, dir. (2013).

tener esas operaciones efectuadas en virtud de encomienda de gestión interadministrativa, que en absoluto han de estar sujetas de manera automática<sup>31</sup>.

La encomienda de gestión contractual sería una de las fórmulas incardinables en el artículo 24.6 del TRLCSP, fórmula mencionada de manera específica en el párrafo segundo, pero, tal y como nos explica la doctrina, no la única a través de la cual efectuar encargos o encomiendas (encargos de gestión, encargos a medios propios instrumentales, contratos domésticos...). En efecto, el ámbito del artículo 24.6 sería más amplio.

Los servicios prestados a la entidad encomendante en virtud de la encomienda de gestión pueden ser diversos, dado que el objeto del encargo puede ser el propio de cualquiera de los contratos típicos (obras, suministros, concesión de obras públicas, gestión de servicios públicos, suministros, servicios y colaboración entre el sector público y el sector privado) o el de un contrato administrativo especial o el de un contrato privado. Por definición, la entidad encomendataria debe realizar la parte esencial de su actividad para el poder adjudicador que la controla, pero no se descarta que pueda realizar operaciones para terceros.

En fin, la prestación de servicios públicos por sociedades de capital público, llevando a cabo la gestión directa de un servicio público, sería algo diferente a la técnica de encargos a medios propios propia de la encomienda de gestión.

Si he sido capaz de interiorizar todos estos detalles, diría que el párrafo cuarto describe el supuesto de no sujeción por referencia al instrumento o figura jurídica a través del cual se relacionan prestador y prestatario, pero que también pueden incardinarse en el supuesto de no sujeción descrito en el párrafo quinto, examinado más arriba. En principio, diría que, tal y como está redactado, el párrafo quinto tendería a englobar los supuestos del cuarto, sin perjuicio de lo cual en el párrafo cuarto también caben otros: servicios prestados a la administración titular del servicio en el marco de la gestión directa del servicio público o servicios prestados a favor de las administraciones de las que se depende en virtud de negocios diferentes de la encomienda de gestión.

Si tengo razón en esto, el párrafo cuarto podría sobrar; si se hubiera querido incluir, aunque fuera a efectos didácticos, hubiera resultado más adecuado un orden inverso.

Claro que se le podría buscar un efecto útil: que la regla que excepciona la sujeción afecte tanto a los servicios prestados al encomendante como a los prestados, en su caso, a terceros. Advertido de que en modo alguno es lo que yo pienso, pero la redacción puede dar pie a semejante idea, dado que, como dije más arriba, no se indica en ningún sitio que los servicios tienen que serlo a favor de la entidad a la que pertenecen. No obstante esa ausencia, creo que puede considerarse implícita.

Dicho lo cual, del artículo 7.8.º solo nos resta analizar su último párrafo.

---

<sup>31</sup> Cfr. JIMÉNEZ COMPAIRED (2007), págs. 225-226.

## VI. EXCEPCIONES A LA NO SUJECCIÓN: MODIFICACIONES EXPRESAS Y CAMBIOS IMPLÍCITOS LIGADOS A LA NUEVA ESTRUCTURA DEL APARTADO

Lo que era el párrafo tres del artículo 7.8.º en la redacción original de la Ley 37/1992 quedaría ahora como párrafo seis. Declara sujetas en todo caso operaciones que, al parecer, se encontrarían no sujetas a la vista de los tres supuestos recogidos en los párrafos anteriores del propio 7.8.º.

Este párrafo seis incluye modificaciones expresas, pero también otras digamos que más escondidas y que se asocian a los restantes cambios del precepto. Fijémonos primero en los cambios expresos, que serían los dos siguientes:

- El párrafo consta de una lista precedida de la entradilla. En la entradilla hay una modificación: si anteriormente la sujeción se predicaba de operaciones «que los entes públicos realicen», ahora se dice «que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen».
- En cuanto a ese listado de actividades que siempre se encontrarían sujetas al IVA, se completa la definición de una de ellas: las de los entes públicos de radio y televisión. En efecto, el inciso l) del párrafo seis del artículo 7.8.º que fija la sujeción de las operaciones comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones, se completa con lo siguiente:

«A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público».

¿Qué viene a suponer la reforma? De una parte conviene dejar claro que este párrafo seis desactiva todos los supuestos de no sujeción que generan los anteriores. Antes también ocurría, pero antes el único párrafo que podía ser excepcionado era el que se predicaba de las operaciones realizadas por los entes públicos sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria. Por eso, cuando con la normativa anterior se restringía la no sujeción de las operaciones realizadas por las sociedades públicas a favor de las administraciones de las que dependían cuando se trataba de alguna de las actividades incluidas en este listado se estaba dando un salto imposible. De ahí viene el paso de los entes públicos a las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público.

De esta circunstancia se percibe la exposición de motivos de la ley que, al explicar los nuevos supuestos de no sujeción relativos a los servicios prestados por sujetos dependientes a favor de las administraciones a las que pertenecen o en virtud de encomiendas de gestión, recuerda que «En todo caso hay que tener en cuenta que la no sujeción tiene un límite en el listado de actividades que contiene el precepto, cuya realización implica que la prestación de servicios esté

sujeta al Impuesto». Contesto a una pregunta que yo mismo me formulaba más arriba: el propio legislador entiende que la no sujeción de estas actividades se incorpora para transponer a nuestro ordenamiento el artículo 13 de la Directiva y es un detalle que en su caso debería servir para analizar su adecuación al Derecho europeo.

De otra parte, si nos centramos en la definición incluida in extremis, referida a las actividades propias de la televisión o radio públicas, es imprescindible explicar con detalle su contexto y sus antecedentes. Hará unos meses, la Agencia Tributaria inició una serie de actuaciones cerca de los entes públicos de radio y televisión autonómicas, en orden a liquidar cantidades por lo que entendía exceso en la deducción del IVA soportado. Las tesis que se iban a defender desde la Administración quedaron plasmadas en el Informe de la Subdirección General A/4/31/14, citado más arriba<sup>32</sup>. Según señalaba la Subdirección, estos entes públicos realizan dos tipos de actividades, una actividad principal, consistente en la prestación del servicio público de radio y televisión y una segunda actividad consistente en la comercialización y venta de sus productos y la prestación de servicios de publicidad. La actividad del primer tipo no estaría sujeta al IVA y la del segundo tipo sí. La consecuencia sobre el IVA soportado es que no serían deducibles los bienes y servicios adquiridos que sean utilizados para realizar las prestaciones en que consista la realización de la actividad del primer tipo y que, si la utilización fuera conjunta o indistinta en la realización de ambas, la deducción sería parcial –idea concordante con la modificación llevada a cabo en el ámbito de la deducibilidad, como hemos visto más arriba–. La medida para fijar esa proporción podría relacionarse –seguía diciendo la Subdirección– con un porcentaje calculado en función de una fracción en cuyo numerador se encontrase el importe de las contraprestaciones por la actividad comercial o mercantil y en el denominador la suma de esas mismas contraprestaciones más el importe de las dotaciones presupuestarias públicas recibidas.

La prensa de estos meses relata con crudeza la situación financiera de los entes públicos autonómicos de radio y televisión, situación empeorada si cabe por causa de amenazantes actuaciones comprobadoras en el IVA. También que la Federación que integra dichos entes inició algún tipo de procedimiento ante las instituciones europeas. Vemos como, con fecha de 19 de noviembre de 2014, se registra en el Parlamento Europeo una pregunta con solicitud a la Comisión de respuesta escrita sobre el tema que nos incumbe. Al hilo del Informe de la Subdirección se pregunta a la Comisión si conoce el informe de la Agencia Tributaria y si considera que el criterio que contiene se justifica al amparo de la legislación europea.

Quizá hubiera sido un buen detonante para que se aclarase si las ideas que informan las tesis ahora predominantes en la Administración tributaria española se ajustan a derecho. Pero parece que no lo será.

Aunque la ya famosa enmienda 224 del grupo popular en el Senado no lo contenía y, en realidad, ninguna de las enmiendas de los demás grupos habían diseñado algo equivalente, la de-

---

<sup>32</sup> Sobre este asunto, *vid.* FALCÓN Y TELLA (2014).

finición de qué se consideran actividades comerciales o mercantiles debió incorporarse a la transaccional ofrecida por el grupo popular. En efecto, el texto que luego sería definitivo aparece ya en el informe de la ponencia, adoptado después por la comisión.

El efecto que se le supone a la introducción de ese añadido es el de desactivar la pretensión del Informe de la Subdirección y, por lo tanto, permitir la deducción del IVA soportado en su totalidad, es decir, estén destinadas las adquisiciones al servicio público, a la comercialización de productos y publicidad o a ambos de manera indistinta o simultánea (ha de leerse en paralelo al nuevo apartado Cinco del art. 93, tal y como ha sido finalmente redactado). Es lo que se colige de las intervenciones de sus señorías: el señor Castosa Albariño, en nombre del grupo popular, destaca la modificación relativa a las televisiones públicas, «relacionada con la exclusión del importe de las subvenciones según el criterio que se utilice para la determinación de la proporción del IVA soportado en *inputs* comunes que pueden ser objeto de deducción»<sup>33</sup>. La prensa de aquellos días fue muy elocuente<sup>34</sup>.

Desde luego, si yo fuera el asesor legal de los entes públicos de radio y televisión guardaría todos los antecedentes. Más que nada porque no veo tan clara la conclusión a la que llegan y además me inquietan algunos posibles efectos secundarios relacionados con un tema que nos queda por ver. No veo tan clara la conclusión ni tampoco la vieron los senadores de algunos grupos parlamentarios y por eso mantuvieron sus enmiendas. Lo hizo la representante del partido aragonés y merece la pena reproducir la intervención:

«El objetivo de nuestra enmienda 88 era principalmente impedir que el cambio de regulación inicialmente previsto en el criterio de aplicación del IVA a las empresas públicas produjera un estrangulamiento por vía del mayor gasto y les impidiera competir en condiciones de igualdad en un mercado global con empresas privadas. Es cierto que la enmienda 224 del Grupo Parlamentario Popular dio satisfacción a este planteamiento genérico, no solamente del Partido Aragonés sino de la mayoría de los grupos, si bien en la comisión se produjo un cambio en la redacción de la letra l), que afecta a las televisiones públicas, pues entendimos que no era lo suficiente precisa como para aceptarlo. Mantendremos la enmienda a estos efectos en la medida en que entendemos que el redactado último de la letra l) pudiera dar lugar a dudas interpretativas ante la Agencia Tributaria. No obstante, insistimos en que el objetivo político de la enmienda 88 prácticamente se consigue»<sup>35</sup>.

Algo similar dijo la representante del Grupo Vasco, quien, tras reconocer que «estas enmiendas han venido a solucionar la parte más gruesa de este problema», advierte de que «la redacción final tampoco es satisfactoria, ya que lo más probable es que tenga que dar lugar, al menos para

<sup>33</sup> Diario de Sesiones del Senado, Pleno, núm. 133, de 13 de noviembre de 2014, pág. 12.757.

<sup>34</sup> Leo algún titular: *¿A quien ha perdonado Rajoy el IVA? A las televisiones autonómicas públicas.*

<sup>35</sup> Diario de Sesiones del Senado, Pleno, núm. 133, de 13 de noviembre de 2014, pág. 12.746.

las administraciones que estamos encargadas de la recaudación de este impuesto, a ulteriores explicaciones por parte de la Agencia Tributaria». Y por ello mantuvo sus enmiendas<sup>36</sup>.

En fin, no sé qué objetivo consigue la enmienda del Grupo Popular, salvo, al parecer, en lo que concierne a los entes públicos de radio y televisión y, por lo tanto, no entiendo la transacción del resto de los grupos, salvo que su único problema real fuera la cuestión de las televisiones. Porque, desde luego, la situación para las centenares de empresas públicas locales y autonómicas dedicadas a cualquier otro negocio queda más o menos igual que con el proyecto.

Habrà que ver, por ejemplo, cómo se calcula la famosa proporción en lo que concierne a otros ámbitos y si, como señalaba el profesor FALCÓN, «eso supone resucitar la regla sobre la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata», de recuerdo aciago, argumento que se empleaba contra el contenido del Informe y, por extensión, contra la redacción original del proyecto de ley<sup>37</sup>.

Para cerrar el trabajo tenemos que abordar la reforma del artículo 79.Tres de la Ley del IVA, en lo que concierne a las subvenciones.

## VII. LA CUESTIÓN DE LAS SUBVENCIONES

El artículo 78 de la Ley del IVA (Base imponible. Regla general) se estructura en cuatro apartados. Si el Dos aclara las partidas que se incluyen en el concepto de contraprestación, fundamento de la referida base, el Tres enumera las que no se incluirán en dicha base. La modificación consiste en añadir un número 4.º a ese apartado Tres, con el siguiente contenido:

«Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones».

Al entender del legislador, la modificación introducida deriva de la necesidad de adaptar la normativa interna a la jurisprudencia del TJUE, en concreto, de la Sentencia de 27 de marzo de 2014, en el asunto C-151/13 (NFJ053978), que determinó la necesidad de diferenciar las subvenciones no vinculadas al precio, que no forman parte de la base imponible de las operaciones, de las contraprestaciones pagadas por un tercero, que sí forman parte de aquella.

Sorprendente.

<sup>36</sup> Diario de Sesiones del Senado, Pleno, núm. 133, de 13 de noviembre de 2014, pág. 12.749.

<sup>37</sup> FALCÓN Y TELLA (2014).

Sorprende porque la ley española, en este punto, no se separaba un ápice de lo que exigía la legislación europea. La única originalidad venía de la mano de la definición de qué subvenciones tenían la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones. Respecto de las subvenciones, la norma europea fija qué debe hacerse con las vinculadas al precio de las operaciones; y faculta a los Estados miembros para que adopten ciertas medidas con las demás (actualmente España no ejecuta esa posibilidad). ¿Cómo se puede decir que se necesita modificar la ley española cuando la ley española no podía tener más problema de ajuste al Derecho europeo que la corrección de la definición de las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones? La jurisprudencia agota su función en la aplicación e interpretación de las normas: es posible que la norma europea necesite explicaciones –nunca se puede cubrir todo–, pero si hubiera que trasladar a las transposiciones todas las interpretaciones evacuadas por el TJUE su extensión sería inagotable.

El tema es tan sensible que no puedo sino tomar precauciones. Cuando la ley española trataba de una manera o de otra todas las tipologías de subvenciones, la Administración tributaria no tenía remilgos en aplicar una técnica –inclusión en la base imponible– u otra –minoración del IVA deducible–, y esta última tenía una notable vocación expansiva. Cuando las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones dejan de tener afección en el IVA, a la Administración tributaria le viene mejor ensanchar el concepto de subvención no vinculada –por supuesto, sin tocar una coma de la definición legal–. ¿Qué se pretende ahora bajo la excusa de una sentencia que pudo decir lo que dijo, pero que en ningún caso puede reescribir la legislación europea?

Recordemos mínimamente el asunto que dio lugar a la sentencia conocida como *Le Rayon D'Or*.

Se pidió una decisión prejudicial sobre si, al entender del TJUE, la cantidad a tanto alzado que abona la caja nacional del seguro de enfermedad a las residencias para personas mayores dependientes podía considerarse no tanto el contravalor de un servicio sujeto al IVA, sino como el importe de un servicio desarrollado por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad económica. Se deduce de los antecedentes que el Estado paga una cantidad que tiene en cuenta el número de residentes que vive en cada establecimiento y su nivel de dependencia, en función de ciertas tarifas diarias preestablecidas en función del alojamiento, la dependencia y los cuidados. El problema no era el devengo del IVA –pues el servicio se encontraba exento, de acuerdo con la legislación francesa–, sino su inclusión en el denominador de la prorrata. No obstante ello, la pregunta formulada por el juez francés fue si la suma constituye una «subvención vinculada al precio de las operaciones».

Aunque el TJUE duda sobre si el pago cumple con los requisitos configuradores de las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones (dice que las prestaciones no están definidas a priori, no están individualizadas y la remuneración se abona en forma de cantidad a tanto alzado), estima que esa suma sí constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una residencia para personas mayores dependientes en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

En consecuencia, cuando el juez francés resuelva el asunto tendrá que dar la razón a la Administración tributaria, de manera que ese importe formará parte del denominador de la prorrata y, finalmente, la deducción reconocida a la empresa será menor.

Yo estoy de acuerdo con que si esa operación no hubiera estado exenta, su importe debía formar parte de la base imponible del IVA. Pero lo hubiera explicado de otro modo. A la luz del Derecho europeo, una subvención del 100% del importe del contravalor, por mucho que el Estado pague una cantidad a tanto alzado por todos los residentes, está vinculada al precio. Cuando se desprecia la inclusión en la base imponible de subvenciones no vinculadas al precio, en el sentido habitual de la expresión, lo es por la dificultad de efectuar el cálculo de la cuota y por lo tanto la repercusión de la misma. Pero si la totalidad del pago la va a efectuar la entidad subvencionadora no habría justificación para excluir en la práctica del IVA esa operación. ¿Y si se encuentra exenta? El artículo 174 de la Directiva dice que en el denominador de la fracción que permite calcular la prorrata se incluiría la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones que generan el derecho a la deducción (incluidas en el numerador) y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Añade que los Estados miembros *podrán* incluir en el denominador la cuantía de las subvenciones que no estén vinculadas al precio de las operaciones. Ergo la cuantía de las subvenciones vinculadas al precio se considera cifra de negocios a incluir en dicho denominador en cualquier Estado de la Unión.

Nuestra DGT no ha necesitado de ninguna sentencia para afirmar que las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones efectuadas por una empresa subvencionada que resultan exentas a la luz de la Ley del IVA forman parte del denominador de la prorrata. Cfr. DGT res. 0206/2001 de 6 de febrero (NFC012285)<sup>38</sup> o res. 2278/2001, de 19 de diciembre<sup>39</sup>. Y el TEAC también dijo lo mismo, unificando criterios, en su Resolución de fecha 26 de mayo de 2004<sup>40</sup>.

La ley española no necesitaba ninguna adaptación. Pero si se hubiera considerado que, a resultas de la sentencia, había que aclarar algún aspecto, a los solos efectos declarativos, en realidad habría que haber modificado el artículo 104 (regla de prorrata) y no el 78 (base imponible). Pues la regulación de la base imponible debe afectar a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

Vamos a suponer que al legislador le han inducido a considerar que el efecto –mediato, que no inmediato– de la sentencia debe trasladarse a la transposición de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios –que ya es suponer–. ¿Cómo hemos de interpretar lo que dice?

<sup>38</sup> Subvenciones a una autoescuela que colabora con el INEM impartiendo cursos de formación profesional ocupacional, para gastos derivados de la enseñanza, que se encontraba exenta de IVA.

<sup>39</sup> Subvenciones a una entidad que se dedica a la investigación científico-técnica y a la formación de empresas en la actividad investigadora, para la impartición de un curso formativo para un ente público.

<sup>40</sup> NFJ017894. Se trataba de subvenciones de formación ocupacional y continua que forman parte de la base imponible de servicios de enseñanza exentos.

De una parte, tal y como ya he dicho más arriba, ha de evitarse el mero nominalismo y considerar que, con alguna frecuencia, pagos efectuados por un ente público a los que denomina «subvención» no tienen en realidad naturaleza subvencional, recayendo el consumo del bien o del servicio sobre quien se dice subvencionador. Tratándose de verdaderas subvenciones (esto es, dotaciones dinerarias efectuadas por un sujeto público a un tercero, con carácter gratuito, con una finalidad de fomento), se incluirán en la base imponible si están vinculadas al precio de las operaciones y no incluyéndose si no lo están (habiendo renunciado el Reino de España a incluirlas en el denominador de la base imponible de las operaciones). Ahora bien, ese concepto de subvención vinculada al precio de las operaciones es el que debe recomponerse, si había alguna duda, a la vista de la sentencia del TJUE: cuando el consumidor no abona nada, por el subvencionador cubre totalmente la operación, el destinatario formal de la operación es el subvencionador y la subvención es el precio de la operación.

De alguna manera ha de entenderse lo que dice la ley española: (i) se incluyen en la base imponible las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones; (ii) no se incluyen las subvenciones no vinculadas; (iii) no se consideran subvenciones no vinculadas los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones. Si no se consideran subvenciones no vinculadas, o es que en realidad no son subvenciones o, si lo son, será porque se consideran vinculadas, puesto que una subvención o estará vinculada o no estará al precio de una operación<sup>41</sup>. No sería admisible una interpretación del nuevo apartado 4.º del artículo 78. Tres que determinase que cualquier subvención a una empresa que realiza una actividad económica es contraprestación por dichas operaciones, superando la letra del párrafo segundo del inciso 3.º del apartado Dos del artículo 78 de la Ley del IVA<sup>42</sup>.

Y digo esto esperando que a la Agencia Tributaria no se le ocurra que cualquier subvención pasa a formar parte de la base imponible del IVA, lo que es muy tentador.

<sup>41</sup> La AEDAF señalaba que aun comprendiendo la ratio del cambio propuesto no se llega a entender bien si es necesario, pues el apartado Uno de este artículo ya se refiere a las cantidades pagadas por un tercero, y, a contrario sensu, la no inclusión en la base de las subvenciones no vinculadas al precio ya figura en el ordinal 3.º del apartado anterior. Es obvio que la subvención puede ser el precio, en particular en los casos en que la cantidad satisfecha (denominada «subvención») encubre una relación entre dos partes, y no entre tres, como se predica de las subvenciones vinculadas al precio. Cfr. AEDAF (2014), págs. 4-5.

<sup>42</sup> Se considerarán subvenciones 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.

## Bibliografía

AEDAF [2014]: *Reforma fiscal. Observaciones AEDAF a los anteproyectos de Ley IVA-IRPF-No Residentes-Sociedades y LGT.*

FALCÓN Y TELLA, R. [2014]: «Los Entes de "Naturaleza Dual" en el IVA: el caso de las televisiones y radios públicas», *Quincena Fiscal*, núms. 15-16, págs. 11-19.

GABINETE JURÍDICO DEL CEF [2014]: *Breve análisis de las modificaciones sobre IVA que figuran en el Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 37/1992*, [www.fiscal-impuestos.com](http://www.fiscal-impuestos.com).

JIMÉNEZ COMPAIRED, I. [2007]: *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, La Ley.

– [2012]: «El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas», *REDF*, núm. 153, págs. 165-210.

PALOMAR OLMEDA, A. (dir.) [2013]: *Encomienda de Gestión. Gestión pública actual: régimen jurídico y mayor eficacia*, Aranzadi.