UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

TESIS DOCTORAL

La sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la actividad económica del sector público

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

JORGE GARCÍA FUSTÉ

DIRIGIDA POR

JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID

© JORGE GARCÍA FUSTÉ, 2024

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Programa de Doctorado en Derecho

TESIS DOCTORAL

LA SUJECIÓN AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL SECTOR PÚBLICO

Memoria que presenta D. Jorge García Fusté para la obtención del Grado de doctor en Derecho, bajo la dirección de D. José Manuel Almudí Cid, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense de Madrid.

MADRID

2024

AGRADECIMIENTOS

La redacción de esta tesis doctoral ha sido posible gracias al impulso que he recibido de mucha gente, a la que quiero dejar constancia de mi agradecimiento.

En primer lugar, quiero citar a mi director de tesis, el doctor Don José Manuel Almudí Cid, de la Universidad Complutense de Madrid. Don José Manuel ha tenido conmigo una delicadeza y trato exquisitos, dejándome un amplio margen de libertad para poder investigar y redactar a mi ritmo, sin perjuicio del rigor del que ha hecho gala para hacer en cada caso las correcciones necesarias sobre los distintos borradores que le iba presentando, y, sobre todo, sin dejar de darme ánimos e insuflarme energía en los momentos -que los ha habido- de menor motivación o de, simplemente, cansancio o desánimo ante la tarea que todavía me quedaba por delante.

Francisco Javier Sánchez Gallardo, autor de otra tesis sobre el mismo tema -que ha dado lugar a un libro-, tuvo la amabilidad de atenderme para comentar conmigo diversas dudas surgidas durante mi investigación.

La doctora Manuela Ortega Gil, de la Universidad de Cádiz, me animó a hacer esta tesis cuando le pedí opinión sobre si tenía sentido que una persona de mi edad se metiera en semejante lío. Su marido Jesús también fue del mismo parecer. Máximo supo ayudarme a superar los momentos de pánico que me sobrevinieron cuando descubrí que había otras tesis y trabajos -algunos de ellos probablemente mejores que el mío- que se ocupaban del mismo tema que mi tesis. Ellos (mis amigos Máximo, Jesús y Manoli) son muy importantes en mi vida, y aquí lo han demostrado una vez más. Ha habido más amigos que en distintos momentos se han interesado por “cómo iba lo mío”, no los puedo citar a todos, pero ellos saben que les estoy muy agradecido.

Todo guerrero necesita un lugar de reposo en el que poder desconectar. Durante estos años mis visitas a la cafetería DeTaza han sido constantes. Su dueña, Mari Trini, probablemente no conciba que su negocio y su nombre puedan aparecer mencionados en el apartado de agradecimientos de una tesis doctoral, pero realmente ese lugar me ha permitido desconectar y disfrutar de muchísimos momentos de descanso, que también cuentan entre los recursos utilizados para mi trabajo.

La Biblioteca del Instituto de Estudios Fiscales, del Ministerio de Hacienda y Función Pública, me ha prestado un servicio impagable. Su directora, Doña Pilar Jiménez Guerrero, junto con su equipo, me han dado todo tipo de facilidades para tener acceso en papel y on-line a multitud de libros y artículos doctrinales, por lo cual les estoy muy agradecido. Su vocación de servicio es más que evidente.

La importancia de mis cuatro hermanos en mi vida está más allá de lo que yo pueda expresar ahora aquí, pero no puedo dejar de expresarles mi agradecimiento por su apoyo.

Mi mujer, Olga, ha tenido la generosidad de ceder mucho de nuestro tiempo libre en común para que yo pudiera dedicárselo a esta tesis. Probablemente es la que más ha sufrido los sacrificios que requiere un doctorado para una persona adulta, y es, sin duda, la que más me ha apoyado durante todo este tiempo. Siento mucho no haberle permitido insertar ilustraciones en el interior de la tesis, como pretendía, pero ya sabe que los juristas tendemos mucho a lo que ella llama “textos grises”.

Y siempre, gracias a Dios.

A Olga

RESUMEN/ABSTRACT

Resumen:

El IVA es un tributo configurado como un gravamen general sobre la actividad económica que llevan a cabo empresarios y profesionales, por lo que idealmente es un impuesto diseñado para las operaciones del sector privado. Sin embargo, dado el carácter generalista del IVA, las actividades del sector público que puedan ser consideradas como una actividad económica también son susceptibles de quedar gravadas por este impuesto. Por esta razón, la normativa del tributo prevé reglas especiales que afectan al tratamiento en el impuesto de la actividad económica del sector público. Estas reglas pueden determinar que algunas de esas operaciones queden finalmente no sujetas, o bien que queden exentas. Al mismo tiempo, esas reglas especiales también traen como consecuencia la limitación del derecho de los organismos de Derecho público a deducir el IVA que soportan por sus adquisiciones de bienes y servicios.

El objetivo de esta tesis es el análisis jurídico de esas reglas tanto desde el punto de vista de la normativa de la Unión Europea como desde la perspectiva de nuestro ordenamiento jurídico interno. En la tesis se exponen los principales problemas de naturaleza jurídica y económica que se derivan de la aplicación de esas reglas, y se procura hacer un juicio de valor razonado sobre las diversas cuestiones que esos problemas plantean.

Aunque el resultado del estudio se puede consultar en el apartado de conclusiones de esta tesis, cabe adelantar que el resultado principal de la investigación ha sido constatar el elevado grado de incertidumbre jurídica a la que se enfrentan los distintos operadores implicados de una u otra manera en la actividad económica del sector público. La inseguridad se produce tanto en el momento de decidir si una determinada operación debe quedar no sujeta o exenta en el IVA, como en el

momento de establecer la cantidad de IVA soportado que el organismo de Derecho público tiene derecho a deducir. A juicio del autor, la inseguridad jurídica deriva principalmente de la opción legislativa elegida por la Unión Europea al decidir cómo gravar esta actividad, y de la forma en que la eventual no sujeción o exención en el impuesto de dicha actividad está regulada en la Directiva del IVA de 2006. La inseguridad se extiende incluso a los propios Estados miembros de la Unión, que encuentran dificultades para transponer correctamente la normativa europea, hasta el punto de que algunos de ellos han optado, para evitar el riesgo jurídico de que se les impute una incorrecta transposición, por reproducir literalmente en sus ordenamientos internos el texto de la Directiva.

Palabras clave: IVA, no sujeción, exención, sector público, administraciones públicas, Estado, ayuntamientos, comunidades autónomas, deducción, subvenciones.

Abstract:

VAT is a tax configured as a general tax on the economic activity carried out by entrepreneurs and professionals, so ideally it is a tax designed for private sector operations. However, given the generalist nature of VAT, public sector activities that can be considered as an economic activity are also liable to be subject to this tax. For this reason, the tax regulations provide for special rules that affect the tax treatment of the economic activity of the public sector. These rules may determine that some of these transactions are ultimately not subject to taxation, or that they are exempt. At the same time, those special rules also have the effect of restricting the right of bodies governed by public law to deduct the VAT they bear on their purchases of goods and services.

The aim of this thesis is the legal analysis of these rules both from the point of view of European Union regulations and from the perspective of our domestic legal

system. The thesis sets out the main problems of a legal and economic nature arising from the application of these rules and attempts to make a reasoned value judgement on the various issues raised by these problems.

Although the result of the study can be consulted in the conclusions section of this thesis, it should be noted that the main result of the research has been to confirm the high degree of legal uncertainty faced by the different operators involved in one way or another in the economic activity of the public sector. The uncertainty arises both at the time of deciding whether a particular transaction should be exempt from VAT, and at the time of establishing the amount of input VAT that the body governed by public law is entitled to deduct. In the author's view, the legal uncertainty derives mainly from the legislative option chosen by the European Union when deciding how to tax this activity, and from the way in which the possible non-taxation or exemption from tax of this activity is regulated in the 2006 VAT Directive. The uncertainty extends even to the Member States of the Union themselves, which find it difficult to transpose European legislation correctly, to the extent that some of them have chosen, to avoid the legal risk of being imputed an incorrect transposition, to reproduce the text of the directive verbatim in their domestic laws.

Keywords: VAT, non-taxation, exemption, public sector, public administrations, State, city councils, autonomous communities, deduction, subsidies.

ÍNDICE

AGRADECIMIENTOS 7
RESUMEN/abstract 11
ABREVIATURAS 21
INTRODUCCIÓN. 27
Introducción. 27
Objeto de la tesis. 32
Metodología. 33
CAPÍTULO I. LA SUJECIÓN AL IVA DE LA ACTIVIDAD DEL SECTOR PÚBLICO: LA OPCIÓN DE LA UNION EUROPEA Y SU TRANSPOSICIÓN EN ESPAÑA. 35
1 Planteamiento de la cuestión: el posible gravamen por el IVA de la actividad económica del sector público. 35
2 La opción del legislador de la Unión Europea y su transposición al Derecho interno español. 39
2.1 La opción del legislador de la Unión Europea. 39
2.1.A) No sujeción al IVA de determinadas actividades del sector público. 46
2.1.B) La exención en el IVA de determinadas actividades del sector público. 55
2.1.C) Limitación del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en su actividad por el sector público. 61
2.2 Apunte sobre los principales problemas derivados de la opción elegida por la Unión Europea. 64
2.3 Sistemas alternativos al de la Unión Europea 71
2.3.A) Estado de la cuestión en la Unión Europea 71
2.3.B) Sistema de reembolso (“refund system”) 74
2.3.C) Sistema de gravamen total (“full taxation system”) 77
2.3.D) Derogación del artículo 13 de la Directiva del IVA y mantenimiento de las exenciones en actividades de interés general 79
2.4 La transposición al Derecho interno español. 80
2.4.A) La Ley del IVA de 1985 84
2.4.B) La Ley del IVA de 1992 93
2.4.B).a´) Primera redacción del artículo 7.8º (desde 1 de enero de 1993 a 31 de diciembre de 1997) 97
2.4.B).b´) Segunda redacción del artículo 7.8º (desde 1 de enero de 1998 a 31 de diciembre de 1998) 98

2.4.B).c´) Tercera redacción del artículo 7.8º (desde 1 de enero de 1999 a 31 de diciembre de 2014)..... 99
2.4.B).d´) Cuarta redacción del artículo 7.8º (desde 1 de enero de 2015 a 9 de noviembre de 2017)..... 101
2.4.B).e´) Quinta y actual redacción del artículo 7.8º (desde 10 de noviembre de 2017) 112
2.4.C) Las normas aprobadas sobre esta materia en los Territorios Históricos del País Vasco, en la Comunidad Foral de Navarra, en la Comunidad Autónoma de Canarias y en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla..... 123
2.5 Juicio crítico sobre la transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA en la LIVA. 128
2.5.A) El elemento subjetivo..... 131
2.5.B) El elemento objetivo: la naturaleza de la contraprestación y su relación con la actuación del ente público como "autoridad pública"..... 149
2.5.B).a´) Planteamiento de la cuestión 149
2.5.B).b´) Crítica doctrinal sobre la transposición del elemento objetivo..... 152
2.5.B).c´) Juicio crítico sobre la transposición..... 155
2.5.C) La aparente ausencia de la cláusula "anti-distorsión de la competencia". 165
2.5.D) La transposición del anexo I de la Directiva del IVA, y la ausencia de una mención al volumen de actividad "insignificante". 172
2.5.E) La ausencia de una mención en el artículo 7.8º de la LIVA a la regla del artículo 13.2 de la Directiva del IVA. 176
2.5.F) La no sujeción de las concesiones y autorizaciones administrativas..... 177
CAPÍTULO II. LA SUJECIÓN AL IVA DE LA ACTIVIDAD DEL SECTOR PÚBLICO EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA. 183
1 Introducción y planteamiento de la cuestión. 183
2 La estructura formal del artículo 7.8º de la LIVA al regular la posible no sujeción de la actividad económica del sector público. 184
2.1 Actividades del sector público *ad extra*. 188
2.2 Actividades del sector público *ad intra*..... 188
2.3 Actividades del sector público sujetas al IVA *en todo caso*. 189
3 La actividad concernida por la regla de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA... 190
3.1 Entregas de bienes y prestaciones de servicios. 190
3.2 Actividad realizada *directamente*..... 193
4 El elemento subjetivo en el artículo 7.8º de la LIVA..... 200
4.1 La Administración General del Estado. 203
4.2 Las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local..... 205

4.3 Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social. 206
4.4 Las entidades del sector público institucional. 207
4.4.A) Queda sin contenido la regla de cierre del artículo 7.8.B) de la LIVA 212
4.4.B) Las sociedades mercantiles de capital público. 214
4.4.C) Las Agencias Estatales. 228
4.5 Medios propios personificados de un poder adjudicador. 230
4.6 Los órganos "técnico-jurídicos". 235
4.7 Las relaciones entre entidades íntegramente dependientes de la misma Administración Pública. 241
5 El elemento objetivo en el artículo 7.8º de la LIVA: las contraprestaciones de naturaleza tributaria. 242
5.1 Planteamiento de la cuestión 242
5.2 Transposición de la Directiva del IVA (remisión). 245
5.3 La presunción de que la naturaleza tributaria de la contraprestación implica el ejercicio de autoridad pública. 245
5.4 Contraprestaciones de naturaleza tributaria. 248
5.5 El sujeto activo en las contraprestaciones de naturaleza tributaria. 256
5.6 Actividades sin contraprestación 269
6 El listado de actividades sujetas al IVA en todo caso [artículo 7.8.F)] 273
6.1 Telecomunicaciones. 276
6.2 Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía. 280
6.3 Transportes de personas y bienes. 282
6.4 Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias. 283
6.5 Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior. 285
6.6 Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos. 286
6.7 Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial. 286
6.8 Almacenaje y depósito. 287
6.9 Actividades de oficinas comerciales de publicidad. 288
6.10 Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. 288
6.11 Agencias de viajes. 289
6.12 Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. 289

6.13 Actividades de matadero. 290
7 La no sujeción de las concesiones y autorizaciones administrativas 291
8 Exenciones en el IVA referidas al sector público 298
8.1 Principios aplicables a las exenciones en el IVA según el TJUE 300
8.2 Exención de la prestación de servicios postales 306
8.3 Exenciones relativas a las actividades en el ámbito sanitario 321
8.4 Exenciones de los servicios y entregas de bienes relacionados con la Seguridad Social 325
8.5 Exenciones de los servicios de asistencia social 328
8.6 Exenciones de los servicios de educación 332
8.7 Exención de determinadas prestaciones de servicios culturales y entregas de bienes relacionadas. Mención a los servicios relacionados con la práctica del deporte o de la educación física 335
8.7.A) Servicios culturales y entregas de bienes relacionadas 335
8.7.B) Servicios relacionados con la práctica del deporte o de la educación física 338
8.8 Exención de las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión 341
9 La no sujeción al IVA de la actividad de las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas 344
10 Reflexión sobre el posible origen de los problemas en la aplicación de estas reglas 347
10.1 Problemas jurídicos y problemas económicos. 347
10.2 Una reflexión sobre el origen de los problemas jurídicos 349
10.2.A) La inseguridad jurídica 349
10.2.B) La dificultad de transponer la normativa europea 353
CAPÍTULO III. LA DEDUCCIÓN POR EL SECTOR PÚBLICO DEL IVA SOPORTADO EN SU ACTIVIDAD 363
1 Introducción y planteamiento de la cuestión. La limitación del derecho a deducir en el sector público 363
2 El derecho de los empresarios y profesionales a deducir el IVA soportado 364
3 El principio de afectación: la necesidad de que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la realización de operaciones gravadas por el IVA 370
4 La deducción del IVA en los organismos de Derecho público: el artículo 93.cinco de la LIVA 375
4.1 Origen y fundamento del artículo 93.cinco 377
4.2 Reglas del artículo 93.cinco para el cálculo del IVA deducible en los entes duales 380

4.3 Crítica del artículo 93.cinco 387
4.3.A) Una deficiente ubicación 387
4.3.B) ¿Qué ocurre con el sector privado y con otras operaciones distintas de las del artículo 7.8º de la LIVA? 389
4.3.C) La exclusión de ciertas actividades de gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura 394
5 La percepción de subvenciones por los organismos de Derecho público y su inclusión en la base imponible del impuesto 397
5.1 Introducción. La normativa de la Unión Europea 397
5.2 La normativa española 407
5.2.A) Regla general 407
5.2.B) Regla especial sobre determinadas subvenciones no vinculadas al precio 409
5.2.C) Las subvenciones-dotación 417
5.2.D) La inclusión en la prorrata de las subvenciones no vinculadas al precio 428
6 La inclusión del IVA en las propuestas económicas dirigidas a los entes públicos 432
6.1 Ámbito objetivo 434
6.2 Ámbito subjetivo 436
6.3 La repercusión del IVA a los entes públicos en operaciones internacionales 439
6.4 La repercusión del IVA a los entes públicos cuando la Ley modifica el tipo de gravamen 447
6.5 La repercusión del IVA a los entes públicos cuando el empresario modifica el tipo de gravamen aplicable 450
6.6 Operaciones a las que no les afecta el artículo 88.Uno de la LIVA por no haber una propuesta económica 452
CONCLUSIONES 455
BIBLIOGRAFÍA 465
ANEXO I 477
ANEXO II 487

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Española de Administración Tributaria
BOE	Boletín Oficial del Estado
Constitución	Constitución Española de 27 de diciembre de 1978 (BOE del día 29)
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
Directiva del IVA	Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006 y corrección de errores de 20 de diciembre de 2007)
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IPSI	Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (BOE del día 3)
LCSP	Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE del día 9)
LGT	Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18)
LHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE del día 9)
LITP	Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE del día 21 de octubre).
LIVA de 1992	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del día 29)

LIVA de 1985	Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del día 9)
LPA	Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE del día 2).
LPAP	Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (BOE del día 4)
LRJSP	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE del día 2)
LTPP	Ley 8/1989, de 13 de abril, del régimen jurídico de las tasas y los precios públicos (BOE del día 15)
Primera Directiva	Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, 67/227/CEE, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DOUE del día 14)
RIVA de 1992	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del día 31)
RIVA de 1985	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre (BOE del día 31)
Segunda Directiva	Segunda Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, 67/228/CEE, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DOUE del día 14)
Sexta Directiva	Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 77/388/CEE, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DOUE del 13 de junio)
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central

TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada publicada en el DOUE n.° C 326 de 26 de octubre de 2012)
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TUE	Tratado de la Unión Europea (versión consolidada publicada en el DOUE n.° C 326 de 26 de octubre de 2012)
UE (o Unión)	Unión Europea

Es indudable que el Derecho –cualquiera que sea la estimación que nos merezca desde el punto de vista de la justicia, de su *justicia– aporta certidumbre a la vida social, la ordena de un cierto modo, y, consiguientemente, engendra seguridad en los individuos que componen el cuerpo social, porque, a partir de ese orden que el Derecho establece, sabrán, efectivamente, a qué atenerse en el despliegue de las actividades que el ordenamiento jurídico encauza y regula. Hay que aceptar, por tanto, que el Derecho –en tanto en cuanto creador o impulsor de un orden, repútese justo o injusto– trae aparejada seguridad, y que ésta es, o puede ser, el resorte más profundo que explique el nacimiento del Derecho.*

D. Fernando Sáinz de Bujanda (1963)[1]

[1] Sáinz de Bujanda, Fernando, "El principio fundamental de seguridad jurídica", *Hacienda y Derecho*, Volumen III, capítulo III, letra D), Estudios de Derecho Financiero - Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1963.

INTRODUCCIÓN.

Introducción.

Esta es una tesis doctoral en Derecho, y, en particular, en Derecho Financiero y Tributario. Dentro de esta rama del Derecho, la tesis se centra en el estudio de uno de los tributos que configuran nuestro sistema fiscal, el Impuesto sobre el Valor Añadido (al que a partir de este momento nos referiremos como "IVA"). Más concretamente, el objeto de esta investigación es la aplicación de este impuesto a la actividad económica que lleva a cabo el sector público.

La cuestión del gravamen por el IVA de la actividad económica que lleva a cabo el sector público es una cuestión que está lejos de estar cerrada. Como veremos a lo largo de este trabajo, estamos ante una materia que jurídicamente reviste una gran complejidad y que puede afectar a diferentes ramas del Derecho. Es una cuestión, además, que no se genera *ex origine* en el Derecho español, sino que tiene su fuente en el Derecho de la Unión Europea, dado el carácter armonizado de este impuesto, y es un tema que, por otro lado, lleva generando numerosos problemas prácticamente desde el mismo momento en que tuvo lugar el nacimiento del IVA en la entonces incipiente Comunidad Económica Europea, allá por los años sesenta del siglo veinte.

Personalmente soy de la opinión de que estamos ante un tema que, pese a esta complejidad a la que me acabo de referir, puede ser apasionante para su estudio por cualquier jurista por la variedad de cuestiones que exige tratar[2]. Me permito un simple apunte al lector para justificar esta afirmación. Es conocida la naturaleza del

[2] En España hay otras tesis que han tratado cuestiones incluidas en el objeto de este trabajo, como es el caso de la de Guerrero Muñoz, María Dolores, *La aplicación del IVA a las entidades locales: un supuesto complejo,* Tesis doctoral, Universidad de Granada, 2008 (repositorio de tesis de la Universidad de Granada, http://hdl.handle.net/10481/2148, consultado el día 1 de agosto de 2022). También la de Sánchez Gallardo, Francisco Javier, *El impacto del IVA en las Administraciones Públicas,* tesis doctoral, Universidad de Santiago de Compostela, 2022, en la que se basa el libro del mismo autor "*IVA y Administraciones Públicas*", Lefebvre-El Derecho, Madrid, 2023.

IVA como un impuesto que recae sobre el consumo mediante la técnica de gravar, de manera genérica, la actividad económica principalmente de las empresas y profesionales, por lo que, si nos planteásemos en abstracto la posible sujeción al IVA de la actividad económica que llevan a cabo los entes que componen el sector público, tendríamos que preguntarnos, en primer lugar, si sería posible considerar a esos entes públicos como "empresas" o "empresarios" a efectos de este impuesto, o si, por el contrario, esa posible calificación nos situaría ante una auténtica antinomia jurídica.

Siguiendo con esta línea de pensamiento, quizás sería necesario considerar previamente si es razonable, aunque sea sólo a efectos del IVA, calificar siquiera una parte de la actividad de los organismos de Derecho público como de "actividad empresarial", teniendo en cuenta la naturaleza pública de los fines que dichos entes persiguen.

E incluso más: aun cuando el Derecho positivo, en concreto la normativa reguladora de este impuesto, pudiera dar respuesta afirmativa a estas preguntas iniciales, cabría también plantearse si el sector público, o, si se prefiere, el *Estado*, *debería* llevar a cabo actividades empresariales, o si, por el contrario, su papel *habría de ceñirse* a esas actividades básicas que originariamente justificaron su nacimiento (defensa, limpieza pública, administración de justicia, sanidad, seguridad), sin posibilidad de intervenir en el mercado de bienes y servicios que, dicho de una manera informal, tradicionalmente ha sido el propio de las empresas y profesionales del sector privado.

Como se puede ver en este simple ejemplo, el objeto de esta tesis nos puede llevar a profundizar en el estudio no sólo del Derecho Financiero y Tributario, sino también en el de otras ramas del Derecho y, si se me apura, en el de otras ciencias sociales.

Podríamos seguir desgranando otras muchas cuestiones relacionadas con el posible gravamen en el IVA de la actividad económica del sector público. La mayoría de ellas -las de naturaleza jurídica- van a ser tratadas a lo largo de esta tesis doctoral. Porque, eso sí, debo insistir en que este es un trabajo de investigación jurídica, en el que he tenido que resistir la tentación de entrar en el estudio de cuestiones más propias de otras ramas sociales (Ciencias de la Economía, Ciencias Políticas, etc.) a las que el objeto de este estudio, de una manera casi imperceptible, me ha ido acercando en algún momento, pero en las que no puedo adentrarme sin riesgo de perjudicar la verdadera naturaleza de esta tesis doctoral, que, como he indicado, es una tesis sobre una concreta cuestión del Derecho Financiero y Tributario.

Cabría también preguntarse sobre la importancia relativa que pueda tener en el IVA la cuestión del tratamiento de la actividad económica del sector público, ya que es evidente que problemas de interpretación jurídica derivados de la aplicación del IVA los podemos encontrar prácticamente en todos los sectores de la actividad económica general. Y, a la inversa, podríamos afirmar también que casi todas las reglas que conforman la normativa de este impuesto han ido precisando en algún momento de alguna labor de interpretación por parte de la Administración tributaria, del Poder Judicial o de la doctrina científica.

No puedo negar la realidad de estas afirmaciones. Es indudable que el IVA es un impuesto complejo, con vocación generalista, que origina problemas de calificación jurídica en prácticamente todos los sectores económicos que se ven afectados por este tributo y con motivo de la aplicación de casi todas las reglas que rigen su funcionamiento. Sin embargo, en mi opinión, las dudas interpretativas que suscita la normativa del IVA cuando se analiza la sujeción a este impuesto de las actividades llevadas a cabo por el sector público son, en su conjunto, de especial importancia, y ello por variadas razones de entre las cuales destaco las siguientes:

a) En primer lugar, el sector público juega un destacadísimo papel en la economía española, calificada por la doctrina económica como una

"economía mixta" debido a la concurrencia de la actividad del sector privado con la del sector público. Baste destacar que en el año 2020 el gasto en el que incurrieron las distintas Administraciones Públicas españolas ascendió al 52,43% del PIB del país[3]. Esta magnitud da una idea del elevado número de operaciones a las que pueden afectar los problemas relativos a la aplicación del IVA a la actividad del sector público. Las mismas consideraciones cabe realizar respecto del resto de Estados miembros de la Unión Europea, en los que el volumen relativo del papel del sector público en sus respectivas economías es de un nivel parecido al de España, y que se ven igualmente afectados por este impuesto armonizado por la Unión Europea[4].

b) En segundo lugar, otra de las razones que, a mi juicio, justifican un estudio específico sobre la sujeción al IVA de la actividad económica del sector público es la circunstancia de que nos encontramos ante un impuesto idealmente diseñado para gravar la actividad de empresarios y profesionales (también de los particulares en el caso de las importaciones y, en menor medida, en las adquisiciones intracomunitarias de bienes). Esto pudiera dar a entender que las entidades del sector público no deberían jugar ningún papel aquí, en el sentido de que esas entidades parece que han sido creadas para otro tipo de fines distintos a los que persiguen los empresarios y profesionales. Sin embargo, la realidad nos muestra que una gran parte de la actividad económica del sector público se lleva a cabo, cada vez más, en competencia con el sector privado. Esto ha obligado al legislador europeo y nacional a dictar normas que tratan de diferenciar los supuestos en que esa actividad del sector público debe sujetarse al IVA de aquellos otros

[3] *Informe sobre la clasificación de las funciones de las Administraciones Públicas (COFOG)*, 2016-2020, página 4, elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), consultado el 3 de julio de 2022 en https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/sitios/igae/es-ES/Contabilidad/ContabilidadNacional/Publicaciones/Documents/AAPP_A/Funcional%202016-2020.pdf.

[4] A la que en adelante también nos referiremos como "UE" o "Unión".

supuestos en los que esa sujeción no se produce. Esas normas no siempre son claras, en algunos casos suponen forzar la propia naturaleza del tributo, y en muchas ocasiones generan disfuncionalidades en su funcionamiento.

c) Por último, una gran parte de la actividad del sector público tiene como contraparte a los propios empresarios y profesionales, por lo que los diversos problemas que afectan al objeto de este estudio no sólo inciden en la actividad de las distintas entidades que configuran el sector público, sino que también tienen un impacto directo en los empresarios y profesionales que se relacionan con ellas y, en última instancia, en los consumidores de los bienes y servicios generados tanto por el sector privado como por el sector público.

Añádase a todo lo anterior el dato de que el IVA es la segunda figura impositiva que más recaudación aporta a las arcas públicas en el conjunto del sistema fiscal español, con un volumen de ingresos de 82.595 millones de euros en el ejercicio 2022, sólo superado por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas[5]. En la Unión Europea este tributo representa el 12% del presupuesto total[6].

[5] Dato extraído del *Informe Anual de Recaudación Tributaria del ejercicio 2022*, elaborado por la AEAT. Disponible en https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2022/IART22_es_es.pdf. Consultado el día 4 de julio de 2023.

[6] *"El impuesto sobre el valor añadido (IVA) es una fuente importante de ingresos públicos en todos los Estados miembros de la UE. En 2020, su contribución a los ingresos tributarios totales osciló entre el 20 % y el 50 % en los distintos Estados miembros y representó aproximadamente el 26 % de los ingresos tributarios anuales totales de las Administraciones públicas en la EU-27. También constituye una fuente de financiación esencial del presupuesto de la UE, ya que el 0,3 % del IVA recaudado a nivel nacional se transfiere a la UE en concepto de recursos propios, lo que representa el 12 % del presupuesto total de la UE."* [Exposición de motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 2023, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA relativas a los sujetos pasivos que facilitan las ventas a distancia de bienes importados y a la aplicación del régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países y los regímenes especiales de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones, COM(2023) 262 final. Los datos numéricos, según dicha Exposición de Motivos, están extraídos de Eurostat.]

Estas circunstancias son suficientemente expresivas, en mi opinión, de la especial importancia que tiene la cuestión del tratamiento en el IVA de la actividad económica del sector público, y justifican la elección de este tema como objeto de la presente tesis doctoral.

Objeto de la tesis.

En esta tesis analizo el tratamiento específico que se da en el IVA a la actividad económica del sector público que, como veremos, se basa en exceptuar y declarar no sujeta al impuesto una parte importante de las entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo por los organismos de Derecho público. La otra parte de su actividad queda, en principio, sujeta al IVA, aunque dentro de ella la normativa de este impuesto contempla diversas exenciones.

El trabajo se va a centrar en el estudio de las normas que delimitan el supuesto de no sujeción de la actividad del sector público, y también en el de la principal consecuencia que tiene para dichas entidades esa no sujeción, que es la restricción que sufren en su derecho a deducir el IVA que soportan en el desarrollo de su actividad. Estos van a ser, por tanto, los dos vectores que guíen el objeto de esta tesis, sin perder de vista que, cuando esa actividad quede sujeta al impuesto, puede ser también objeto de alguno de los supuestos de exención previstos para los organismos de Derecho público, a los cuales dedicaremos una parte de este estudio.

La obra se estructura en tres capítulos, en los que trato de responder a las siguientes preguntas:

- ¿Cuál ha sido la elección de la Unión Europea a la hora de decidir cómo gravar con el IVA la actividad económica del sector público, y cuál ha sido la justificación aducida para ello? ¿Cuál ha sido la técnica jurídica seguida por la Unión Europea para convertir en Derecho positivo dicha opción? ¿Qué problemas ha originado el ejercicio de dicha opción, y qué sistemas

alternativos se han contemplado para su resolución? ¿Cómo se ha transpuesto en nuestro país la normativa europea? ¿Es correcta la transposición española? (A estas preguntas se dedica el capítulo I de esta tesis).

- ¿Cuáles son las concretas reglas que regulan en España el tratamiento en el IVA de la actividad económica del sector público? ¿Cuáles son las cuestiones jurídicas más controvertidas derivadas de la aplicación de esas reglas? (A estas cuestiones se dedica el capítulo II).

- ¿Cómo se ve afectado el derecho de los entes públicos a poder deducir las cuotas de IVA soportadas en su actividad por la regulación de esta materia vigente en España y en la Unión Europea? (capítulo III).

Metodología.

La metodología empleada será la propia de un trabajo de investigación jurídica. Esto significa que partiré de la exposición de la cuestión de hecho que motiva el objeto de la tesis –la no sujeción al IVA de una parte de la actividad económica del sector público, y sus consecuencias- para proceder, a continuación, al análisis de las normas de Derecho positivo en las que se regula esta cuestión.

Prestaré especial atención al estudio de la jurisprudencia aplicable al caso, particularmente la que emana del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante "TJUE"), cuyas sentencias son de especial importancia debido a que es el órgano judicial que tiene encomendada la labor, entre otras, de unificar la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión, pues no hay que olvidar que el IVA es un impuesto armonizado por una directiva europea.

Además, en una materia como esta, será imprescindible la cita de la doctrina que la Dirección General de Tributos, máximo órgano administrativo para la

interpretación de la normativa del régimen tributario general en España, establece en sus contestaciones a las consultas tributarias que los contribuyentes le formulan.

Por último, la doctrina científica y los documentos sobre esta materia preparados, bien por la Comisión Europea, o bien por empresas consultoras especializadas en la materia a requerimiento de la primera, serán objeto de una especial atención, siembre bajo el necesario enfoque crítico que demanda un trabajo de estas características.

CAPÍTULO I. LA SUJECIÓN AL IVA DE LA ACTIVIDAD DEL SECTOR PÚBLICO: LA OPCIÓN DE LA UNION EUROPEA Y SU TRANSPOSICIÓN EN ESPAÑA.

1 Planteamiento de la cuestión: el posible gravamen por el IVA de la actividad económica del sector público.

El IVA es un impuesto que recae sobre el consumo y que grava la realización de una serie de operaciones consistentes en entregar bienes, prestar servicios, realizar adquisiciones intracomunitarias de bienes o efectuar importaciones[7].

De entre estas operaciones, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios son las conocidas como "operaciones interiores", por considerarse efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto, y se caracterizan por estar realizadas necesariamente por sujetos a los que la LIVA considera como empresarios o profesionales[8].

Las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforman la segunda modalidad de hecho imponible en el IVA. Se trata de operaciones consistentes en la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro. Esa expedición o transporte puede haber sido realizada por el transmitente del bien, por el propio adquirente o bien por un tercero en nombre y por cuenta de los anteriores. En determinadas condiciones la normativa del impuesto grava estas adquisiciones en el Estado miembro al que esos bienes son expedidos. Por lo general, para que eso suceda la adquisición ha de ser realizada por un empresario o profesional, pero también puede serlo por una persona jurídica

[7] Artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante "LIVA".
[8] Artículos 4 y 84 de la LIVA.

que no reúna esa cualidad e incluso, en ciertos casos muy tasados, por una persona física no empresaria ni profesional[9].

Por último, las importaciones de bienes son la tercera modalidad de hecho imponible en el IVA. En este caso el sujeto pasivo es siempre la persona que efectúa la importación, y es irrelevante la condición que tenga ese importador, que puede ser un empresario o profesional, pero también cualquier otro tipo de persona jurídica o incluso un particular[10].

Bajo este esquema se aprecia que la presencia de una persona a la que la LIVA considere como empresario o profesional y que desarrolle una actividad de esta naturaleza (es decir, una actividad empresarial o profesional) es imprescindible para que las operaciones interiores (entregas de bienes o prestaciones de servicios) sean gravadas en el IVA. En el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes la concurrencia de un empresario o profesional es lo usual, pero no es imprescindible, mientras que en las importaciones es irrelevante porque en estas operaciones cualquier persona puede ser considerada como sujeto pasivo del impuesto.

Dado el importante papel que el sector público juega hoy en la economía, y teniendo en cuenta que en las operaciones interiores, como hemos visto, el IVA recae sobre actividades empresariales o profesionales llevadas a cabo por los empresarios y profesionales, el legislador de la Unión Europea, a la hora de diseñar este impuesto, tuvo que decidir si la actividad del sector público debía quedar gravada por el IVA –en todo o en parte- o si, por el contrario, debía quedar completamente excluida de su ámbito de aplicación.

Las opciones con las que la Unión Europea contaba -y sigue contando hoy, como veremos a lo largo de este trabajo- eran varias. En este momento las podemos resumir en las dos más extremas. En primer lugar, podía haber optado por sujetar

[9] Artículos 13, 15, 71 y 85 de la LIVA.
[10] Artículos 17 y 86 de la LIVA.

plenamente al impuesto la actividad del sector público, tratando a las entidades públicas como si de un empresario más se tratara y llevando hasta sus últimas consecuencias la aplicación del principio de generalidad en el IVA. Como segunda alternativa, el legislador europeo podía haber elegido un sistema en el que toda la actividad del sector público quedara no sujeta al impuesto, es decir, excluir completamente dicha actividad del marco de aplicación del IVA.

Tanto una opción como la otra presentan sus propios inconvenientes tanto desde un punto de vista meramente jurídico como desde una perspectiva económica o simplemente política. Eso explica que los sistemas de IVA existentes en algunos países fuera de la Unión Europea no coincidan necesariamente con la opción seleccionada por nuestro legislador europeo[11].

En el caso de la Unión Europea –y, consiguientemente, también en nuestro país- la elección consistió en diseñar un impuesto en el que las entidades del sector público (Estado, regiones, provincias, ayuntamientos y demás organismos de Derecho público) fueran excluidas del ámbito de aplicación del IVA en lo relativo a aquellas actividades en las que actuasen como autoridades públicas. El resto de las actividades quedaron plenamente sujetas al impuesto, si bien la normativa de la Unión estableció un amplio elenco de actividades económicas llevadas a cabo por el sector público que, aunque sujetas al impuesto, fueron declaradas exentas. Por lo tanto, y de acuerdo con esta decisión, la actividad del sector público puede quedar o bien no sujeta al IVA, o bien sujeta pero exenta del impuesto, o bien plenamente sujeta (gravada). Este es, en esencia, el esquema contemplado en la normativa de la Unión Europea para regular la aplicación del IVA a la actividad del sector público, que se ha mantenido sustancialmente idéntico desde la creación del impuesto hasta hoy.

[11] Haremos una reseña de esos posibles sistemas alternativos en el apartado 2.3.

De entre esas tres posibilidades (no sujeción de la actividad económica relacionada con el ejercicio de autoridad pública, sujeción y exención de la actividad, o sujeción y gravamen) en este trabajo nos centraremos principalmente en el análisis de las reglas atinentes a la posible no sujeción de la actividad, por ser reglas específicamente dedicadas al tratamiento en el IVA del sector público. Nos detendremos también en el examen de las normas referidas a los supuestos de exención previstos para las actividades de interés general desarrolladas por entes públicos.

En los siguientes apartados de este capítulo I analizaremos el modo en que la normativa de la Unión pasó a regular la posible no sujeción al impuesto de la actividad del sector público, así como la transposición al Derecho español de estas reglas. Será un análisis estático, que tiene por objeto exponer esta normativa, para que el lector pueda apreciar la técnica empleada tanto por el legislador europeo como por el español para regular esta materia, de acuerdo con la opción elegida por la entonces llamada Comunidad Económica Europea. Citaremos los problemas más destacados derivados de dicha opción, y señalaremos los principales sistemas alternativos que regulan el IVA o un impuesto equivalente en países fuera de la Unión. El capítulo concluirá con un juicio de valor sobre si la normativa española ha transpuesto correctamente las disposiciones de la Directiva del IVA sobre esta cuestión.

En el capítulo II efectuamos, en cambio, un análisis dinámico de esta normativa. Explicamos con detalle cómo funcionan las distintas reglas recogidas tanto en las disposiciones de la Unión Europea como en las leyes españolas para establecer en qué supuestos la actividad de un ente público no está sujeta al IVA, o, alternativamente, cuando quedan exentas, exponiendo los problemas de interpretación jurídica que la práctica ha puesto de manifiesto, así como las consecuencias negativas o no deseadas que para los diversos operadores se derivan de la aplicación de estas normas. El capítulo III está dedicado al que probablemente sea el mayor problema derivado de la regulación de este supuesto de no sujeción,

que es la restricción que sufren las entidades públicas de su derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en su actividad, como consecuencia de esa no sujeción, con el consiguiente perjuicio económico que ello les supone.

2 La opción del legislador de la Unión Europea y su transposición al Derecho interno español.

2.1 La opción del legislador de la Unión Europea.

Como acabamos de señalar, las directivas europeas han optado por un diseño del IVA en el que la actividad llevada a cabo por el sector público (Estado, regiones, provincias, ayuntamientos y demás organismos de Derecho público) puede ser gravada por el impuesto, si bien, al mismo tiempo, las directivas han contemplado un amplio supuesto de no sujeción para excluir del ámbito de aplicación del IVA a las actividades ejercidas por esas entidades dentro de sus funciones públicas[12]. Al mismo tiempo, las directivas han previsto un numeroso listado de actividades económicas llevadas a cabo por el sector público que, aunque puedan quedar sujetas al impuesto, han sido declaradas exentas si se cumplen determinadas condiciones[13].

Las razones por las que el legislador de la Unión Europea[14] optó por esta forma de regular el tratamiento en el IVA de la actividad económica llevada a cabo por el

[12] Adelantamos que, aunque la LIVA española configura esta regla como un supuesto de no sujeción, en realidad el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, lo regula como un caso en el que los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos. Lo explicaremos a lo largo de este trabajo.

[13] Este esquema ha recibido críticas en la mayor parte de la doctrina. La principal razón de la crítica es que con esta opción los organismos de Derecho público pierden el derecho a deducir el IVA que soportan, lo que trae a su vez otras consecuencias indirectas (ver apartado 2.2. de este capítulo.) En este sentido, Aujean, Michel; Jenkins, Peters & Poddar, Satya, "A new approach to public bodies", *International VAT Monitor*, julio y agosto de 1999, páginas 144 a 149, y Terra, Ben & Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, Ámsterdam (Países Bajos), 2021, página 415.

[14] Soy consciente de la dificultad teórica de hablar de un auténtico "legislador de la Unión Europea", debido a la naturaleza y características de esta institución, que no es una organización política plenamente soberana. Pese a ello, utilizaré esa expresión a efectos de lograr una mayor claridad en mi exposición y amparándome en el hecho de que la propia normativa de la Unión Europea describe como un procedimiento "legislativo" el previsto para la adopción en su seno de

sector público, excluyendo de su ámbito de aplicación a las entidades públicas en lo referido a las actividades y operaciones en las que éstas actuasen como autoridades públicas, no están claras. Aparentemente los motivos que subyacen en esta exclusión fueron, principalmente, de índole práctica, por la dificultad que conllevaba, desde el punto de vista de los costes indirectos, gravar con este impuesto las actividades de las entidades públicas relacionadas con su papel de autoridad pública[15]. Otras posibles razones inciden más en el aspecto social, en el sentido de que, por un lado, se estimó que los bienes que proporciona el sector público porque el mercado no se encarga de ellos ("*merit goods*") no deberían ser gravados por este impuesto con el fin de no encarecer su adquisición por parte de los ciudadanos, y, del otro lado, se consideró que la regresividad innata del IVA no debería ser incrementada mediante el gravamen de estos bienes de primera necesidad[16].

Otros autores sugieren otras razones, relacionadas con el hecho de que, en el antecedente inmediato del IVA europeo, que tradicionalmente se ha situado en el impuesto indirecto similar existente en Francia en los años 50 del siglo veinte, el

actos jurídicos. Son numerosísimas las obras doctrinales que describen este procedimiento. Una primera aproximación puede leerse en Bar Cendón, Antonio, *El sistema de adopción de decisiones en la Unión Europea*, Universidad de Valencia, https://www.openeuropeuv.es/el-sistema-de-adopcion-de-decisiones-en-la-union-europea/. Consultado el día 4 de julio de 2023.

[15] La Abogada General del TJUE Julianne Kokott se refiere a un auténtico *régimen de simplificación* en varias de las conclusiones presentadas en diversos casos (citamos dos de las más recientes: conclusiones en el asunto C-616/21, *Gmina L.,* el 10 de noviembre de 2022, ECLI:EU:C:2022:875, apartado 77, y conclusiones presentadas en el asunto C-677/21, *Fluvius Antwerpen*, el 12 de enero de 2023, ECLI:EU:C:2023:24, apartado 64). Según la Abogada General, se trata de evitar que los organismos de Derecho público que actúan como autoridades públicas tengan que pasar por las obligaciones típicas de registro, declaración y pago de los sujetos pasivos del impuesto en los casos en que realizan actividades que se declaren no sujetas por esta regla. Sin embargo, y a nuestro juicio, esta explicación puede servir para organismos que *sólo* realicen este tipo de actividades. Por el contrario, en los casos de organismos que lleven a cabo actividades sujetas y actividades no sujetas, a los que en España la Dirección General de Tributos se refiere como "entes duales", la aplicación de esta regla más bien es una fuente de problemas en la gestión del IVA (por ejemplo, por la necesidad de hacer cálculos adicionales para saber cuánto IVA soportado se pueden deducir).

[16] Todas estas razones se citan en Henkow, Oskar, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Wolters Kluwer International, Alphen aan den Rijn (Países Bajos), 2013, páginas 5 y 6. También, en el excelente artículo de De la Feria, Rita, "The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction", *Intertax*, Volume 37, Issue 3, 2009, página 148.

objeto del impuesto eran las actividades comerciales e industriales *stricto sensu*[17]. Además, también se ha apuntado la circunstancia de que cuando nació el IVA europeo, en la década siguiente, las actividades del sector público tenían una incidencia mínima en el comercio internacional, y que eso pudo jugar un importante papel a la hora de decidir dejar estas actividades fuera del ámbito de aplicación del IVA. También se han apuntado razones de índole más política, relacionadas con el coste que tendría para los receptores de los servicios públicos el gravamen por el IVA de estos servicios[18].

La Abogada General del TJUE Juliane Kokott[19] señaló que el trasfondo de esta norma es que ciertas actividades, si bien son de naturaleza económica, están estrechamente vinculadas al uso de prerrogativas de poder público, que están reservadas únicamente a los organismos de Derecho público. En esos casos, afirmó la Abogada General, se puede descartar una distorsión de la competencia, lo que justificaría, añadimos nosotros, que esas actividades se pudieran declarar no sujetas al impuesto.

El TJUE sostiene que la referida excepción tiene principalmente por objeto las actividades desarrolladas por los organismos de Derecho público en el ejercicio de sus funciones públicas que, si bien son de naturaleza económica, están estrechamente vinculadas al uso de prerrogativas de poder público. En esas condiciones, el hecho de no considerar a dichos organismos sujetos pasivos del IVA por lo que respecta a las mencionadas actividades carece potencialmente de efectos

[17] Precisamente fue la delegación francesa, en el proceso de negociación de lo que luego sería la Sexta Directiva del IVA de 1977, la que puso de manifiesto su temor a que las actividades tradicionales de los organismos de Derecho público pudiesen quedar gravadas por el IVA, lo que supondría incrementar el precio de esos servicios pagados por los usuarios y sujetar a las entidades locales a eventuales inspecciones tributarias, con las dificultades técnicas y políticas que esto podría suponer [Amand, Christian, "What does the EU VAT Actually Tax?", *International VAT Monitor*, Marzo/Abril, 2022, página 96.]

[18] Amand, Christian, "VAT for Public Entities and Charities – Should the Sixth Directive Be Renegotiated?", *International VAT Monitor*, noviembre y diciembre de 2006, páginas 433 y 434.

[19] Conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto C-604/19, *G.W.*, el 3 de septiembre de 2020, ECLI:EU:C:2020:647, apartado 59.

contrarios a la competencia, ya que estas últimas las lleva generalmente a cabo el sector público con carácter exclusivo o casi exclusivo[20].

Sea como fuere, la cuestión es que la primera norma comunitaria que se aprobó para el establecimiento del IVA en el territorio de la entonces llamada Comunidad Económica Europea[21] fue la denominada *Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (67/227/CEE)*, (en adelante "Primera Directiva"). Se trató de una directiva meramente programática que recogió el mandato de que los Estados miembros establecieran un sistema común de impuesto sobre el valor añadido. Por esa razón este texto no recogía una regulación exhaustiva del impuesto sino tan sólo los principios generales (neutralidad, generalidad, proporcionalidad) que debían regir su funcionamiento de acuerdo con la normativa tanto comunitaria como nacional que iba a ser aprobada en los años siguientes.

Fue la *Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido* -en lo sucesivo "Segunda Directiva"-, aprobada al mismo tiempo que la primera, la que reguló las reglas concretas de funcionamiento del nuevo impuesto[22].

En la materia que nos ocupa, el Anexo A de esta Segunda Directiva (Anexo que formaba parte integrante de la directiva) recogía un apartado 2º que pretendía aclarar la definición de sujeto pasivo contemplada en el artículo 4 de esa directiva. Ese apartado señalaba lo siguiente:

[20] STJUE de 16 de septiembre de 2008, *Wight*, (C-288/07), ECLI:EU:C:2008:505, apartado 31.
[21] En ese momento integrada por Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y Países Bajos.
[22] Ambas directivas fueron publicadas en el Diario Oficinal de las Comunidades Europeas del 14 de abril de 1967.

> "Los Estados, las Provincias, los Ayuntamientos y las restantes entidades de Derecho Público no tienen en principio la calificación de sujetos pasivos en cuanto a las actividades que ejerzan dentro de su función pública.
>
> Sin embargo, si ejercieran actividades de fabricantes, de comerciantes o de ejecutores de servicios podrán tener la calificación de sujetos pasivos en cuanto concierne estrictamente a estas actividades."

Como puede observarse en esta primera aproximación normativa a la posible sujeción al IVA de la actividad del sector público, la Segunda Directiva asumió que los Estados, las Provincias, los Ayuntamientos y las restantes entidades de Derecho Público podían ser sujetos pasivos del IVA en la medida en que llevasen a cabo actividades propias de fabricantes, comerciantes o de ejecutores de servicios. Al mismo tiempo, el legislador comunitario introdujo la distinción con las actividades ejercidas por el sector público dentro de su "función pública", las cuales se declararon no sujetas al impuesto.

De esta forma, la Segunda Directiva dividió la actividad del sector público entre actividades sujetas y actividades no sujetas al IVA, en función de que se tratase de actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, o bien de actividades propias de su "función pública"[23]. Sin embargo, y a diferencia de las directivas del IVA de 1977 y 2006 a las que seguidamente nos referiremos, la Segunda Directiva no recogió un listado de entregas de bienes y prestaciones de servicios que, aunque sujetas al impuesto, pudieran quedar exentas del IVA por ser llevadas a cabo por entidades del sector público, sino que introdujo un sistema en base al cual cada

[23] Ya unos años antes, en 1964, la Comisión Europea había advertido al Consejo de que la definición de sujeto pasivo que por entonces se estaba manejando era tan amplia que también cubría a las entidades de Derecho público que llevasen a cabo actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios (Aviso de la Comisión al Consejo de 3 de junio de 1964 sobre la estructura y métodos de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, Diario Oficial de la Comunidad Europea n.º 111, de 13 de julio de 1964, páginas 1800 a 1809).

Estado miembro, de manera individual y autónoma, podía conceder en su territorio las exenciones que estimara necesarias previa consulta con la Comisión Europea[24].

Igualmente es de destacar que el apartado 2º del Anexo A de esta Segunda Directiva reproducido más arriba utilizó el verbo *poder* para establecer la posible sujeción al IVA de las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios ejecutadas por el sector público, ya que empleó la expresión "*podrán* tener la calificación de sujetos pasivos" para referirse en estos casos a la sujeción de esos entes al impuesto[25]. Esta aparente voluntariedad que se dejó en manos de los Estados miembros a la hora de transponer la directiva desapareció en las directivas de 1977 y 2006, en las cuales la consideración como sujetos pasivos de esos entes en esas circunstancias pasó a ser obligatoria.

Un hito importante en la configuración del IVA a nivel europeo fue la Decisión de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades[26]. Mediante esta Decisión las entonces llamadas Comunidades (Comunidad Económica Europea -CEE-, Comunidad Económica del Carbón y del Acero -CECA- y Comunidad Europea de la Energía Atómica -Euratom-) acordaron que la composición del presupuesto comunitario fuera progresivamente cambiando desde un sistema de contribuciones de los Estados miembros a un sistema de recursos propios. Entre esos recursos propios los Estados miembros señalaron específicamente al IVA[27], y concluyeron que para ello era necesario que este impuesto tuviera una regulación uniforme entre cada uno de dichos Estados.

[24] Artículo 10.3 de la Segunda Directiva.
[25] Jiménez Compaired, Ismael, *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, La Ley, Madrid, 2007, página 77.
[26] 70/243/CECA, CEE, Euratom. Publicada en el Journal officiel des Communautés européennes, L 94, 13e année, 28 avril 1970, página 19. Versión oficial sólo disponible en alemán, francés, italiano y neerlandés.
[27] También se mencionaba el Arancel Aduanero Común.

Siguiendo este impulso, diez años después de la Segunda Directiva de 1967, y una vez que todos los Estados miembros[28] habían adoptado un sistema de impuesto sobre el valor añadido de acuerdo con lo dispuesto en la Primera y en la Segunda Directiva, el Consejo de las Comunidades Europeas aprobó la *Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme*, (en lo sucesivo "Sexta Directiva")[29].

Mediante esta Sexta Directiva la entonces llamada Comunidad Económica Europea trató de que los Estados miembros adaptaran sus normativas internas en materia de IVA a la detallada regulación de este impuesto que se recogió en este nuevo texto legal. El plazo que se dio para ello fue extraordinariamente corto, pues el artículo 1 de la Sexta Directiva obligaba a este resultado como tarde el 1 de enero de 1978. Esta directiva fue objeto de numerosísimas modificaciones a lo largo de su vigencia hasta su derogación en 2006, y fue la directiva que España tuvo que transponer con motivo de su incorporación a la Comunidad Económica Europea en 1986 mediante la aprobación de la Ley 30/1985, de 30 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante "LIVA de 1985", primera Ley que reguló este impuesto en nuestro país y que entró en vigor el 1 de enero de 1986.

La Sexta Directiva trajo, entre otras muchas novedades, dos que afectaron directamente al objeto de la presente tesis. Por un lado, esta directiva afinó la regla de la no sujeción al IVA de determinadas actividades del sector público, añadiendo determinadas condiciones para que esa no sujeción pudiera ser de aplicación. De otro lado, estableció por primera vez un listado de operaciones que quedaban exentas en el impuesto, muchas de ellas referidas directamente a actividades llevadas a cabo por entidades públicas. Ambas novedades pasaron tal cual al texto

[28] En 1977 eran Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Dinamarca, Irlanda y Reino Unido.
[29] Diario Oficial de la Comunidades Europeas de 13 de junio.

de la actual *Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido*[30], y que fue la que sustituyó a la Sexta Directiva.

Expondremos a continuación la forma en que estas dos reglas (no sujeción de las actividades de los entes públicos cuando actúan como autoridades públicas, y exenciones aplicables en otros casos a esos mismos entes públicos) quedaron reflejadas en ambas directivas. Aprovecharemos esta exposición para comprobar que las sucesivas directivas europeas sobre el IVA que hemos mencionado restringieron desde el primer momento el derecho de las entidades públicas a deducir las cuotas de IVA soportadas en su actividad como consecuencia de llevar a cabo operaciones exentas u operaciones no sujetas al impuesto por desarrollarse en el ejercicio de funciones públicas. El capítulo concluye con un examen de la forma en que la normativa española ha transpuesto la normativa europea y con un juicio crítico sobre dicha transposición.

En el capítulo II abordamos el estudio en profundidad de esa regulación y de todas las dudas legales y consecuencias no deseadas que por su causa se generan. En el capítulo III analizamos detenidamente el problema de la limitación del derecho de los entes públicos a deducir el IVA que soportan por su actividad.

2.1.A) No sujeción al IVA de determinadas actividades del sector público.

En cuanto a la *no sujeción* al IVA de determinadas actividades del sector público, el artículo 4 de la Sexta Directiva de 1977, dedicado a regular la figura del sujeto pasivo en el IVA, estableció en su apartado 5º la siguiente regla:

> "5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en

[30] A la que en adelante nos referiremos como "Directiva del IVA" o "Directiva del IVA de 2006", publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea el 11 de diciembre de 2006.

cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 ó 28."

Esta disposición no fue modificada en ningún momento durante los casi treinta años de vigencia de la Sexta Directiva. Su redacción es muy parecida al texto equivalente de la Directiva del IVA de 2006 hoy en vigor.

En el artículo 4.5º de la Sexta Directiva que hemos transcrito el legislador europeo dio un paso más con respecto a lo que se preveía en la Segunda Directiva de 1967 sobre la posible no sujeción al impuesto de la actividad de los entes del sector público. En la Segunda Directiva, como hemos apuntado, se distinguía entre actividades ejercidas dentro de lo que era la "función pública" propia de las entidades integrantes del sector público, y actividades consistentes en fabricar o comerciar con bienes o prestar servicios. La consecuencia anudada a esta distinción era que en el primer supuesto (ejercicio de la "función pública") no se consideraba al Estado, provincia, ayuntamiento u organismo de Derecho público afectado como sujeto pasivo del IVA, mientras que en el segundo caso (actividades de fabricantes, de comerciantes o de ejecutores de servicios) se establecía que, para esas concretas

actividades, los Estados miembros podrían considerar a esas entidades sujetos pasivos del impuesto.

La Sexta Directiva, aun cuando respetó esta distinción básica, dio nueva forma al artículo en el que reguló esta materia (el 4.5), e introdujo por primera vez una serie de previsiones que se mantienen prácticamente igual a día de hoy en el artículo 13 de la actual Directiva del IVA. Este artículo 13, en la actualidad, tiene una estructura similar al 4.5 de la antigua Sexta Directiva que hemos transcrito, y establece lo siguiente:

> "1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.
>
> No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.
>
> En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.
>
> 2. Los Estados miembros podrán considerar actividades de las autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, los artículos 374 a 377, el artículo 378, apartado 2, el artículo 379, apartado 2, y los artículos 380 a 390 quater."

El Abogado General Jean Mischo, en las conclusiones presentadas ante el TJUE en los procedimientos acumulados C-231/87 y C-129/88 (asunto Comune di

Carpaneto Piacentino y otros)[31], expuso el siguiente resumen sobre la estructura que en su momento tuvo el artículo 4.5 de la Sexta Directiva, que se mantiene sin cambios en la Directiva del IVA de 2006 hoy vigente:

> "43. Así pues resulta obligado destacar que, al adoptar el apartado 5 del artículo 4 en su forma actual, el Consejo se apartó deliberadamente de esta distinción clara y que ha dado al concepto de "actividades u operaciones desarrolladas en el ejercicio de sus funciones públicas" un significado más amplio, que engloba otras actividades distintas de aquellas que están relacionadas únicamente con las atribuciones fundamentales del poder público en los terrenos de la administración general, de la justicia, de la seguridad o de la defensa nacional. El Consejo optó así por una solución intermedia entre, por una parte, la propuesta extrema de la Comisión, que pretendía someter al IVA el conjunto de las actividades económicas de los organismos de Derecho público, y, por otra, la Segunda Directiva en materia de IVA, en cuyo marco los Estados miembros tenían la facultad de no considerar como sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a estas mismas actividades (véanse los dos últimos párrafos del apartado 2 del anexo A de dicha Directiva, anexo que, en virtud del artículo 20, formaba parte integrante de la misma)[32]."

El Abogado General se refería al hecho de que, en su propuesta inicial de Sexta Directiva, la Comisión Europea, al proponer las actividades que podrían beneficiarse de este supuesto de no sujeción, aludía a las "actividades que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas", siempre que esas actividades no fueran actividades económicas de fabricación, comercio o prestación de

[31] Las conclusiones son citadas en Swinkels, Joep J.P., "The tax liability of public bodies under EU VAT", *International VAT Monitor*, septiembre y octubre de 2009, página 369, en donde se contiene una buena síntesis del proceso de formación del actual artículo 13 de la Directiva del IVA. Las conclusiones fueron presentadas por el Abogado General el 15 de marzo de 1989 (ECLI:EU:C:1989:127). El procedimiento fue resuelto por la STJUE de 17 de octubre de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, (asuntos C-231/87 y C-129/88), ECLI:EU:C:1989:381.

[32] Para un análisis exhaustivo del proceso legislativo que condujo a la redacción final del artículo 4.5 de la Sexta Directiva, vid. Terra, Ben & Kajus, Julie, *Commentary on European VAT*, IBFD, Amsterdam (Países Bajos), 2021, página 152.

servicios. A juicio del Abogado General, esta redacción ceñía este supuesto de no sujeción a aquellas actividades que constituyesen estrictamente actividades realizadas en el ejercicio de poder público o de poder soberano.

Sin embargo, la redacción final del artículo 4.5 de la Sexta Directiva aprobada por el Consejo aludió de manera genérica a las actividades u operaciones desarrolladas en el ejercicio de las funciones públicas de los organismos de Derecho público. No se recogió esa excepción referida a las actividades económicas de fabricación, comercio o prestación de servicios. En consecuencia, a juicio del Abogado General, este supuesto de no sujeción quedó configurado con un ámbito de aplicación más amplio que el inicialmente propuesto por la Comisión Europea, pues la no sujeción puede afectar a actividades que van más allá de las atribuciones fundamentales del poder público en los terrenos de la administración general, de la justicia, de la seguridad o de la defensa nacional.

En cualquier caso en este momento nos interesa señalar que tanto el artículo 4.5 de la Sexta Directiva de 1977 como el equivalente artículo 13 de la vigente Directiva del IVA, a la hora de plasmar la opción de la Unión Europea de dejar fuera del ámbito de aplicación del impuesto a determinadas actividades del sector público, se apartaron de la forma en que esta materia había sido regulada en la Segunda Directiva, y establecieron también numerosas excepciones y contra excepciones a este supuesto de no sujeción.

La propia redacción de los dos artículos citados deja entrever con claridad que una de las principales preocupaciones del legislador de la Unión ha sido evitar que esta regla de no sujeción pudiera derivar en distorsiones significativas de la competencia. Tanto es así que incluso ambas directivas (la Sexta Directiva y la de 2006 hoy en vigor) incorporaron un anexo con un listado de actividades en las que los organismos de Derecho público tendrían en todo caso la condición de sujeto pasivo del IVA, salvo que el volumen de la actividad desarrollada fuera insignificante.

El juego combinado de estas reglas conduce a que, bajo la vigencia de la Sexta Directiva primero, y de la Directiva del IVA de 2006 en la actualidad, para saber si una determinada actividad puede ser considerada como no sujeta a este impuesto a consecuencia de la intervención de una entidad pública, sea necesario seguir estos pasos[33]:

1. En primer lugar, y siguiendo las reglas generales del impuesto, deberá analizarse si la actividad llevada a cabo por la entidad pública es una "actividad económica" tal como ésta es definida en el artículo 9 de la Directiva del IVA. Si no fuera así, la actividad quedaría automáticamente fuera del ámbito de aplicación del impuesto sin necesidad de invocar el artículo 13.

2. En caso afirmativo, es decir, si la actividad llevada a cabo por la entidad pública es una "actividad económica" a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA, debe determinarse entonces si nos encontramos ante un organismo de Derecho público de los del artículo 13 de la Directiva del IVA (Estado, región, provincia, municipio u otro organismo de Derecho público) y si éste está actuando como autoridad pública. En tal caso ese organismo público no sería considerado como sujeto pasivo en lo referente a esa actividad.

3. En tercer lugar, deberá analizarse si el hecho de no considerar al organismo público como sujeto pasivo del impuesto en la actividad considerada puede llevar a distorsiones significativas de la competencia en el mercado atinente a dicha actividad (cláusula anti-distorsión significativa de la competencia). Si la respuesta a esta cuestión es afirmativa, la no sujeción no sería de aplicación, y la operación quedaría gravada por el IVA salvo que entrara en

[33] Copenhagen Economics y KPMG, *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*, *Final report for TAXUD/2009/DE/316,* Copenhagen, 2011, página 39. En la misma línea, Henkow, Oskar, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, op. cit., página 23, nota 3 al pie de página.

juego alguna de las numerosas exenciones para actividades del sector público a las que luego haremos mención.

4. En cuarto lugar, si la actividad es una de las enumeradas en el Anexo I de la Directiva del IVA (equivalente al Anexo D de la anterior Sexta Directiva)[34], el organismo de Derecho público tendrá en todo caso la condición de sujeto pasivo en relación con dicha actividad, salvo que el volumen de ésta sea insignificante, supuesto en el cual dicho organismo no asumirá dicha condición y la actividad quedará no sujeta al impuesto.

5. Por último, si, como consecuencia de todo lo anterior, la no sujeción prevista en el artículo 13 de la Directiva del IVA no fuera de aplicación, podría entonces entrar en juego el apartado 2º de dicho artículo 13, que establece que los Estados miembros podrán considerar "actividades de las autoridades públicas" las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos de la Directiva del IVA que ahí se citan. Esto supondría –si el Estado miembro hiciera uso de esta cláusula- que, en el supuesto de que nos encontráramos ante una actividad de un organismo público a la que no le fuera de aplicación el supuesto de no sujeción previsto en el apartado 1º del artículo 13, pero que estuviera exenta por aplicación de algunas de las exenciones reguladas en los artículos 132, 135, 136, 371, artículos 374 a 377, artículo 378, apartado 2, artículo 379, apartado 2, y artículos 380 a 390 quater, sería posible cambiar el estatus a efectos del IVA de dicha actividad, que pasaría de estar exenta a estar no

[34] Se trata de las siguientes actividades, que no sufrieron modificación durante la vigencia de la Sexta Directiva, y que se mantienen igual en el actual Anexo I de la Directiva del IVA hoy vigente: 1. Telecomunicaciones; 2. Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica; 3. Transporte de bienes; 4. Servicios portuarios y aeroportuarios; 5. Transporte de personas; 6. Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta; 7. Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos; 8. Explotación de ferias y exposiciones comerciales; 9. Explotación de almacenes de depósito; 10. Actividades de las oficinas comerciales de publicidad; 11. Actividades de agencias de viajes; 12. Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares; y 13. Actividades de organismos de radio y televisión en la medida en que no estén exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra q).

sujeta por aplicación de la regla de no sujeción prevista en el artículo 13.2 que estamos comentando.

Obviamente esta compleja y detallada regulación de los supuestos en los que la actividad del sector público puede quedar no sujeta al IVA, a cuyo análisis en profundidad se dedica el siguiente capítulo de esta tesis doctoral, supone asumir la premisa de que la actividad que lleva a cabo el sector público es una "actividad económica", en el sentido del artículo 9.1 de la Directiva del IVA, en el que se establece que serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Por "actividades económicas" se entienden todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular la Directiva considera actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Esta definición tan amplia del concepto de actividades económicas a efectos del IVA ha llevado a la doctrina científica y a la jurisprudencia del TJUE a afirmar que la calificación de una persona como "sujeto pasivo" en este impuesto es independiente de su naturaleza privada o pública, lo que explica que la actividad del Estado, las regiones, los municipios y las entidades de Derecho público caigan en principio bajo el campo de aplicación de dicha Directiva, sin perjuicio de que, en los casos previstos en el artículo 13 de la Directiva que estamos comentando, una concreta actividad de esos organismos pueda ser considerada como no sujeta al IVA y quedar excluida del ámbito de aplicación de este impuesto[35].

Por otro lado, el simple hecho de que la Directiva del IVA regule expresamente los supuestos de no sujeción del artículo 13 y las distintas exenciones del Título IX ya

[35] Terra, Ben & Kajus, Julie, *Commentary on European VAT*, op. cit., página 150.

pone claramente de manifiesto que el legislador europeo acepta sin ningún tipo de reservas que la actividad del sector público pueda ser considerada como actividad económica a efectos del IVA, pues de lo contrario esos preceptos serían superfluos[36].

En todo caso lo que ahora conviene resaltar es que la novedad principal que se produjo con motivo de la aprobación de la Sexta Directiva, que continúa en la actual Directiva del IVA, fue que el legislador de la Unión Europea se decidió a establecer límites al supuesto de no sujeción de las actividades del sector público regulado primero en el artículo 4.5 de la Sexta Directiva y, ahora, en el artículo 13 de la vigente Directiva del IVA. Esos límites, como hemos visto, consisten en lo siguiente:

- El Estado, la región, el municipio, la provincia o el organismo de Derecho público que esté actuando como autoridad pública en la actividad de que se trate será considerado, pese a ello, como sujeto pasivo del IVA si el hecho de no considerarlo como tal pudiera llevar a distorsiones significativas de la competencia.

- El segundo límite consiste en que, en cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la consideración de sujetos pasivos en relación con las actividades incluidas dentro del Anexo I de la Directiva del IVA, antiguo Anexo D de la Sexta Directiva[37], salvo que el volumen de la actividad sea insignificante.

- En tercer lugar, si el organismo de Derecho público no cumple con las condiciones establecidas hoy en el artículo 13 de la Directiva (y antes en el artículo 4.5 de la Sexta Directiva) para que su actividad disfrute de la no

[36] La Dirección General de Tributos se encarga de recordar esto continuamente en las contestaciones a las numerosísimas consultas tributarias que se le hacen sobre esta materia, algunas de las cuales citaremos a lo largo de esta tesis.
[37] Enumeradas en la nota 34 anterior.

> sujeción, entonces la sujeción al impuesto es imperativa, a diferencia de lo que establecía la Segunda Directiva, que dejaba esta decisión al criterio de los Estados miembros mediante el uso de la expresión "*podrán* tener la calificación de sujetos pasivos".

Como ya hemos apuntado, el capítulo II de esta tesis está dedicado a un análisis jurídico en profundidad de cada una de las numerosas reglas contenidas en este artículo 13 tal y como han sido recogidas en la LIVA española. Cabe destacar que el texto de este artículo 13 se ha mantenido básicamente sin alteración desde su precedente, el antiguo 4.5 de la Sexta Directiva, es decir, durante más de cuarenta años, y ello a pesar de la extrema dificultad de entender y aplicar correctamente estas disposiciones, que ha motivado que el TJUE haya tenido que pronunciarse en repetidas ocasiones para aclarar su significado[38], y también pese a los numerosos problemas de toda índole que estas reglas están ocasionando, a los cuales nos referiremos en breve de una forma general y sintética, sin perjuicio de que el capítulo III esté específicamente referido al problema concreto de la restricción del derecho a deducir el IVA soportado que sufren las entidades del sector público.

2.1.B) La exención en el IVA de determinadas actividades del sector público.

La otra gran novedad recogida tanto en la Sexta Directiva como en la Directiva del IVA con respecto a la Segunda Directiva de 1967 fue el establecimiento de una larga serie de exenciones, que aparecen hoy reguladas en el Título IX de la directiva del IVA[39].

El Título IX de la Directiva del IVA de 2006 establece una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios de la Unión Europea puedan

[38] De la Feria, Rita, "The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction", op. cit., página 149.

[39] Sobre el origen histórico de estas exenciones y su introducción en la regulación del IVA a pesar de ser, por definición, contrarias a los principios de neutralidad y generalidad del IVA, *vid.* Lenoir, Veronique, "April 1954-April 2004 VAT Exemptions: The Original Misunderstanding", *European Taxation*, n.º 44, Octubre de 2004, páginas 456 a 459.

percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros[40]. El estudio de esas exenciones requiere distinguir entre aquellas exenciones que no generan derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo (conocidas como "exenciones limitadas") y aquellas otras que sí otorgan el derecho a la deducción ("exenciones plenas o absolutas")[41].

Ambos tipos de exención tienen como efecto más evidente que en las actividades afectadas no habrá que repercutir IVA. Sin embargo, en las primeras el sujeto pasivo sufre el efecto económico negativo de ver limitado su derecho a la deducción de las cuotas soportadas, dado que estas operaciones no generan derecho a la deducción. En las segundas, por el contrario, la Directiva no restringe el derecho a la deducción del sujeto pasivo, por lo que la exención no conlleva para él un efecto económico pernicioso y equivale, en la práctica, a una operación gravada a un tipo de gravamen del cero por ciento. Estas últimas son exenciones de naturaleza técnica relacionadas con operaciones internacionales tanto a nivel intracomunitario como a nivel de operaciones con países de fuera de la Unión Europea[42].

El origen histórico de las exenciones se sitúa en el proceso de negociación de la que luego se convirtió en la Primera Directiva del IVA[43]. La Comisión Europea planteó en 1962 una primera propuesta que preveía la implantación del nuevo impuesto en dos pasos, de tal forma que, con carácter provisional, los distintos Estados miembros pudieran optar por establecer este tributo en uno u otro momento según sus preferencias[44]. El Parlamento Europeo, sin embargo, se opuso a esta posibilidad

[40] Considerando 35 de la Directiva del IVA.

[41] Sin perjuicio de las críticas doctrinales que seguidamente observaremos, ya el simple hecho de que la Directiva del IVA utilice el mismo término ("exenciones") para referirse a dos fenómenos tan distintos como las exenciones limitadas y las exenciones plenas o absolutas ha merecido crítica por parte de algunos autores, que ponen de manifiesto el, a su juicio, confuso vocabulario que maneja la Directiva (Amand, Christian, "What does the EU VAT Actually Tax?", op. cit., página 92.)

[42] Terra, Ben & Kajus, Julie, "*A Guide to the European VAT Directives*", op. cit., página 905.

[43] Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, 67/227/CEE, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DOUE del día 14).

[44] Seguimos a Amand, Christian, "What does the EU VAT Actually Tax?", op. cit., página 96, con cita de los diversos documentos oficiales que sustentan esta crónica. Por otro lado, Lenoir, Veronique,

por temor a que este régimen provisional de dos velocidades pudiera convertirse en definitivo. El resultado final fue que, tras una intensa negociación, se acordó dejar libertad a los Estados miembros para que, sobre una serie de actividades, ellos pudieran decidir si gravarlas con el IVA o dejarlas exentas de este nuevo impuesto. Las actividades seleccionadas lo fueron por su escasa repercusión en el tráfico intracomunitario e internacional, lo que permitía presumir, por aquel entonces, que la eventual exención que un Estado miembro pudiera aplicar sobre ese concreto producto o servicio no tendría efectos más allá de las fronteras de ese país. Recuérdese que en los años sesenta del siglo veinte el tráfico internacional estaba bajo mínimos y aún no existía el Mercado Único.

Posteriormente, la Sexta Directiva de 1977 procuró recoger un listado de las exenciones que, como consecuencia de aquella solución de compromiso, estaban vigentes en todos los Estados miembros, junto con otras exenciones que eran objeto de unas negociaciones que amenazaban con fracasar. De esta forma cristalizó el bloque de exenciones que hoy conocemos y que siguen en vigor a pesar de que, evidentemente, las circunstancias han cambiado, y esos bienes y servicios que continúan exentos hoy forman parte cotidiana del tráfico mercantil entre los distintos Estados miembros y del tráfico internacional. La existencia de estas exenciones, que en sí mismas son contrarias al principio de generalidad del impuesto, da lugar actualmente a una importante cifra de un potencial IVA no recaudado y son fuente de, probablemente, la mayor causa de litigiosidad en este impuesto[45].

en "April 1954-April 2004 VAT Exemptions: The Original Misunderstanding", op. cit., página 2, ofrece una explicación complementaria, más cercana al origen del IVA en su país, Francia.

[45] Amand, Christian, "VAT in the digital Age. Response to the call for feedback. An analysis of the purposes, the context and the texts in the light of article 113 TFUE", *https://www.xirius.be/uploads/files/chroniques/Amand%20Reply%20to%20the%20%20Public%20Consultation%20VAT%20in%20the%20Digital%20Age_646205436c007.pdf,* 31 de marzo de 2023, página 21, consultado el 4 de octubre de 2023.

Las exenciones que hemos llamado limitadas, porque restringen el derecho del empresario o profesional a deducir las cuotas de IVA soportadas en su actividad[46], colocan al sujeto pasivo en una situación propia de un consumidor final, en el sentido de que el impuesto soportado, al no poder ser deducido, se convierte en un gasto más de su actividad.

Tal situación provoca efectos perversos en el régimen, porque el sujeto pasivo obligado a aplicar la dispensa intentará repercutir en los precios esas secuelas negativas, de modo que, tratándose de las exenciones objetivas, ideadas para fomentar determinados tipos de actividad o para impulsar ciertos sectores industriales, se alcanza un resultado contrario al perseguido, pues el "beneficio fiscal" encarece las transacciones económicas[47]. Las exenciones, por lo demás, son contrarias a la lógica interna de funcionamiento del impuesto[48], principalmente a los principios de generalidad y neutralidad, y generan una serie de problemas a los que aludiremos en el siguiente apartado 2.2.

Muchas de estas exenciones se refieren a actividades llevadas a cabo por entidades públicas. De esta forma se cierra el círculo de cómo quedan gravadas en el IVA las actividades del sector público, en la forma que exponíamos al inicio de este capítulo, es decir: si una determinada actividad de un organismo público puede ser calificada como de actividad económica a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA, son tres los posibles tratamientos que esa actividad puede recibir en el impuesto: la no sujeción establecida en el artículo 13 al que hemos hecho mención en el apartado anterior, la exención de dicha actividad si ésta se encuentra incluida entre las que se enumeran en el Título IX de la Directiva del IVA al que ahora nos

[46] Artículo 168 de la Directiva del IVA de 2006; artículo 94.uno.1º de la LIVA.
[47] Palabras del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer ante el TJUE en las Conclusiones presentadas el 22 de febrero de 2005 en el caso C-498/03, *Kingscrest*, ECLI:EU:C:2005:99, apartados 14 y siguientes.
[48] Ebrill, Liam; Keen, Michael; Bodin, Jean Paul y Summers, Victoria, en "*The Modern VAT*", IMF, 2001, página 83, las califican como una aberración en términos de la lógica básica del IVA.

estamos refiriendo, o, por último, el gravamen pleno por el IVA (es decir, la sujeción y no exención) de dicha actividad.

Las exenciones referidas a entidades públicas aluden a la prestación de servicios postales; a los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y los demás relacionados directamente con éstos; a las prestaciones de servicios y entregas de bienes relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social; a las relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud; a la educación de la infancia o de la juventud; a la enseñanza escolar o universitaria; a la formación o el reciclaje profesional y las actividades relacionadas con éstas; a las prestaciones de servicios o entregas de bienes en favor de los miembros de entidades filantrópicas o no lucrativas a cambio de una cotización; a las prestaciones relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física; y a prestaciones de servicios culturales y entregas de bienes relacionadas. A estas exenciones dedicaremos un apartado en el capítulo segundo de esta obra.

En relación con estas actividades exentas de los organismos de Derecho público, el apartado segundo del artículo 13 de la Directiva del IVA establece que los Estados miembros podrán considerar actividades de las "autoridades públicas" las actividades de dichos organismos que estén exentas en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, los artículos 374 a 377, el artículo 378, apartado 2, el artículo 379, apartado 2, y los artículos 380 a 390 quater, de la Directiva del IVA[49].

[49] La Directiva del IVA declara exentas en los artículos 132, 135 y 136 diversas actividades en caso de que las lleven a cabo entidades de Derecho Público. Los otros artículos mencionados (371, 374 a 377, 378, apartado 2, 379, apartado 2, y 380 a 390 quater) contienen las conocidas como cláusulas *standstill*, previstas para que algunos Estados miembros puedan seguir aplicando determinadas exenciones o gravámenes tras su incorporación a la Unión Europea. En el caso de España es de aplicación el artículo 376, que remite al Anexo X, parte B, apartados 2, 11 y 12 de la Directiva del IVA, de tal forma que a nuestro país se le permite dejar exentos determinados servicios prestados por autores, y, en lo que nos interesa aquí, determinadas prestaciones de servicios llevadas a cabo por las instituciones del Estado en relación con las aeronaves que utilicen, así como determinadas prestaciones de servicios que tienen por objeto navíos de guerra.

Esto significa que si un organismo de Derecho público lleva a cabo una determinada actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva del IVA, y a esa actividad no le es de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 13, pero, sin embargo, es merecedora de la aplicación de alguna de las exenciones previstas en los artículos citados en el apartado segundo de dicho artículo 13, entonces los Estados miembros pueden decidir considerar que, en esa concreta actividad, el organismo de Derecho público está actuando como "autoridad pública" y, consiguientemente, aplicar la no sujeción del artículo 13.

Es difícil entender la finalidad de esta regla, que supone cambiar el status a efectos del IVA de una operación llevada a cabo por un organismo de Derecho público, de tal forma que pase de estar exenta a estar no sujeta al impuesto, y eso, además, a criterio de cada Estado miembro. Algunos autores sostienen que la finalidad de esta medida es tan sólo simplificar la posición del organismo público en el impuesto, dado que las operaciones no sujetas someten a quienes las realizan a menos obligaciones formales y costes de cumplimiento que las operaciones exentas[50].

En cualquier caso, como hemos dicho, es una facultad que la Directiva del IVA pone en manos de los Estados miembros. El TJUE tiene establecido que el Estado miembro interesado en que esta regla figure en su normativa interna sobre el impuesto debe realizar una elección específica en este sentido y debe establecer una disposición expresa en su ordenamiento jurídico para poder invocar esta facultad[51]. En el caso de España esta posibilidad parece que ha sido aplicada por nuestro legislador en relación con la exención en el IVA de las actividades no comerciales llevadas a cabo por los organismos públicos de radiotelevisión, prevista en el artículo 132.1.q) de la Directiva del IVA, que no ha sido transpuesta en nuestro país

[50] Henkow, Oskar, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, op. cit., página 54.
[51] Sentencia de 4 de junio de 2009, Salix, (asunto C-102/08), ECLI:EU:C:2009:345, apartados 51 a 55 y 58.

a cambio de considerar esas actividades como no sujetas al impuesto con base en el artículo 7.8º de la LIVA[52].

2.1.C) Limitación del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en su actividad por el sector público.

Ya hemos apuntado en varias ocasiones que una de las consecuencias de la decisión de la Unión Europea de establecer bien la no sujeción al IVA de las actividades llevadas a cabo por las entidades públicas en el ejercicio de sus funciones públicas –con los matices que hemos explicado más arriba-, bien la exención en el impuesto de algunas de las otras actividades desarrolladas por dichas entidades, fue que éstas vieron automáticamente restringido su derecho a deducir las cuotas de IVA que soportasen como consecuencia de su actividad.

La razón de esta limitación reside en que la normativa del impuesto impone como condición para poder deducir las cuotas de IVA soportadas el que dichas cuotas hayan gravado entregas de bienes o prestaciones de servicios que el sujeto pasivo haya adquirido para utilizarlos en operaciones sujetas y no exentas del impuesto. En consecuencia, si dichas cuotas soportadas provienen de la adquisición de bienes o servicios que el sujeto pasivo no utilice para operaciones gravadas por el impuesto, no tendrá derecho a deducirlas. Si los bienes o servicios se utilizan en parte para actividades gravadas y en parte para actividades exentas de IVA, entonces la Directiva del IVA permite al sujeto pasivo deducir las cuotas soportadas proporcionalmente mediante la aplicación de la conocida como regla de la prorrata. Si en la actividad del sujeto pasivo confluyen también actividades no sujetas (como es el caso de las que llevan a cabo los entes públicos en el ejercicio de la autoridad pública) entonces cada Estado miembro tiene la facultad de decidir de qué forma permitirá la deducción de las cuotas de IVA soportadas en los casos en que éstas

[52] Para un estudio en mayor profundidad nos remitimos al apartado 8.8 del capítulo II de esta tesis doctoral.

provengan de la adquisición de bienes y servicios que se vayan a utilizar tanto para llevar a cabo operaciones sujetas como actividades no sujetas[53].

España ha hecho uso de esta facultad mediante una regla específica que permite a los entes públicos que realicen conjuntamente operaciones sujetas y operaciones no sujetas -por ser efectuadas en el ejercicio de la autoridad pública- hacer un cálculo previo de las cuotas de IVA soportadas que se pueden deducir cuando dichas cuotas se devenguen por la adquisición de bienes y servicios que se destinen de forma simultánea a ambos tipos de actividades. Esta regla fue introducida mediante la adición de un nuevo apartado 5 al artículo 93 de la LIVA con efectos a partir de 1 de enero de 2015.

Haremos un análisis de estas reglas cuando nos detengamos en el estudio de la normativa española sobre la materia. Ahora nos interesa destacar que las entidades públicas que llevan a cabo operaciones no sujetas al IVA como consecuencia del supuesto de no sujeción regulado en el actual artículo 13 de la Directiva del IVA que estamos analizando se ven abocadas a sufrir esta restricción en su derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas por sus adquisiciones de bienes y servicios. Lo mismo cabe decir si realizan actividades exentas que no originen derecho a deducción[54].

[53] STJUE (Sala Cuarta) de 13 de marzo de 2008, Securenta Göttinger Immobilienanlagen, (C-437/06), ECLI:EU:C:2008:166, apartado 2 del fallo.

[54] En el IVA hay exenciones que no perjudican el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo. Son las conocidas como exenciones "plenas". La normativa del impuesto las contempla en las exportaciones y operaciones asimiladas, en las operaciones relativas a zonas francas, depósitos francos y otros depósitos, en los regímenes aduaneros y fiscales y en las entregas intracomunitarias. Como el lector puede comprobar, no son operaciones frecuentes en el sector público, por ello no las tomaremos en consideración, y, a efectos de una mayor claridad expositiva, nos limitaremos a señalar de manera genérica que cuando una entidad pública lleva a cabo una actividad exenta automáticamente ve restringido su derecho a deducir las cuotas de IVA que soporte en su actividad (cfr. artículo 94.Uno.1º.c) de la LIVA).

Esta restricción existió desde el primer momento en que las sucesivas directivas europeas regularon este impuesto. La Segunda Directiva de 1967 estableció en su artículo 11.2 que:

> "No serán deducibles las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado bienes y servicios utilizados para efectuar operaciones no sometidas al impuesto o exentas del mismo."

En la misma línea la Sexta Directiva de 1977 decía en su artículo 17 que las cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo serían deducibles en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilizasen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. Por su parte, la actual Directiva del IVA de 2006 recoge una regla similar en su artículo 168 al condicionar la posibilidad de que el sujeto pasivo pueda deducir las cuotas de IVA soportadas a que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas que lleve a cabo. Cuando ambas directivas aluden a "operaciones gravadas", se refieren a operaciones sujetas y no exentas, es decir, operaciones en las que se produce el devengo del impuesto y el nacimiento de la obligación de proceder a su repercusión, liquidación e ingreso en el Tesoro Público. En consecuencia, la realización de operaciones no gravadas por parte de los entes públicos (operaciones no sujetas del artículo 13 de la Directiva del IVA u operaciones exentas) limita el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en su actividad.

Probablemente nos encontremos ante el principal problema que se deriva de la opción elegida por la Unión Europea para regular la aplicación del IVA a las entidades del sector público. La restricción del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas por éstas en su actividad, además de causarles un evidente perjuicio económico, está en el origen de muchos de los otros problemas derivados de esa opción, a los cuales nos vamos a referir a lo largo de este trabajo. Sin embargo, esta circunstancia –la limitación del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas- no es algo novedoso o sobrevenido, sino que, como hemos comprobado, existía en la

normativa del impuesto desde el mismo momento en que la Segunda Directiva entró en vigor. Por lo tanto, podemos afirmar que cuando la Unión Europea optó en 1967 por el esquema de tributación en el IVA de los entes públicos que hemos explicado, lo hizo sabiendo que esa limitación del derecho a deducir el IVA se podía producir. El legislador europeo no consideró entonces que esto fuera un problema de especial importancia, quizás porque el papel del sector público en la economía en aquella época tenía un perfil distinto al actual.

El capítulo III de esta tesis doctoral se dedica exclusivamente al análisis de esa limitación del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas que sufren los entes del sector público como consecuencia de la decisión de la Unión Europea de hacerles tributar en este impuesto en la forma que hemos explicado. En el capítulo IV examinamos la forma en que la regulación de esta materia en otros países que no son Estados miembros de la Unión Europea ha intentado salvar esta problemática.

2.2 Apunte sobre los principales problemas derivados de la opción elegida por la Unión Europea.

La decisión de la Unión Europea de declarar no sujeta al IVA la actividad de los organismos de Derecho público cuando éstos actúan como autoridades públicas (con los matices que se derivan del artículo 13 de la Directiva del IVA), así como el establecimiento de distintos supuestos de exención sobre las actividades mencionadas en los artículos 132, 135 y 136 llevadas a cabo por esos mismos organismos, trae aparejados una serie de problemas de diversa índole que se arrastran desde la creación de este impuesto.

La importancia de esos problemas, lejos de atemperarse, parece que se va incrementando con el paso de los años, probablemente debido a la concurrencia de tres factores: i), en primer lugar, una cada vez mayor intervención de los organismos de Derecho público en el mercado de bienes y servicios, como un operador

económico más; ii), la circunstancia de que cada vez hay más operadores privados que llevan a cabo actividades que tradicionalmente estaban reservadas al sector público; y iii), como consecuencia de lo anterior, la existencia de complejos acuerdos entre entidades con sustrato público y sociedades mercantiles del sector privado para la ejecución de esas tareas[55].

Esto explica que uno de los objetivos de la Unión Europea en relación con la mejora de la regulación de este impuesto sea, precisamente, abordar el tratamiento en el IVA de la actividad de los organismos de Derecho público. Los trabajos impulsados hasta la fecha por la Comisión Europea, bien desde sus propios servicios centrales[56], o bien mediante la contratación de consultores externos[57], han tenido como primera finalidad poner de manifiesto cuáles son los principales problemas que la actual regulación está originando en los operadores públicos y privados[58].

Sin embargo, y a pesar de la claridad con que dichos problemas han sido detectados y diagnosticados, por el momento no se ha llegado siquiera a contar con una propuesta de nueva regulación, lo que pone de manifiesto la dificultad de que los

[55] Comisión Europea, *Libro Verde sobre el futuro del IVA: hacia un sistema de IVA más sencillo, robusto y eficiente – Informe ejecutivo sobre el resultado de la consulta pública*, Taxud.c.1(2011)1417007, Bruselas, 2 de diciembre de 2011, página 8. Parecida explicación en Comisión Europea, *Informe ejecutivo del resultado de la consulta pública sobre la revisión de la legislación vigente sobre el IVA en los organismos públicos y sobre las exenciones en actividades de interés público*, taxud.c.1(2014)4694356, Bruselas, 2014, página 7.

[56] Principalmente desde la conocida como "Taxud.c.1" (unidad destinada al estudio del Impuesto sobre el Valor Añadido), dentro del grupo sobre "Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal" de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea.

[57] De forma destacada, los informes Copenhagen Economics y KPMG, *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*, Final report for TAXUD/2009/DE/316, Copenhagen, marzo de 2011, y Copenhagen Economics, *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*, Final report for TAXUD/2011/DE/334, Copenhagen, enero de 2013. Este último es una actualización del primero con la finalidad de incluir diversas simulaciones para analizar el impacto que tendría regular esta materia bajo tres sistemas alternativos al actualmente vigente.

[58] Para conocer trabajos de la Comisión anteriores a las fechas que estamos manejando, puede consultarse Jiménez Compaired, Ismael, *"Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., páginas 171 a 174.

Estados miembros de la Unión puedan alcanzar el necesario consenso para aprobar una normativa que sustituya a la actual [59].

En cualquier caso, los principales problemas puestos de manifiesto en esos estudios son coincidentes[60], y pueden resumirse así:

---

[59] La propia Comisión Europea, en su *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el futuro del IVA - Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único*, COM(2011) 851 final, de 6 de diciembre de 2011, página 10, al tiempo que pone de manifiesto los problemas que vamos a esbozar en este apartado de la tesis, concluye diciendo que, debido a los significativos impactos que puede tener una reforma en esta materia, la aproximación hacia el pleno gravamen en el IVA de la actividad de los organismos de Derecho público será efectuada de forma gradual y será considerada cuidadosamente. La prudencia que destilan estas palabras contrasta con la urgencia que esta comunicación manifiesta en lo referente a la modificación de otros campos de la normativa del IVA, como por ejemplo el del comercio electrónico o el de la creación de los sistemas de ventanilla única para la recaudación del IVA ("mini one stop-shop"), que, como el lector probablemente conoce, ya han sido reformados en la Directiva del IVA y en los correspondientes Reglamentos de ejecución de la Unión Europea, y transpuestos en los Estados miembros. Algunos autores señalan que los excelentes esfuerzos llevados a cabo por la Comisión para tratar de resolver los problemas derivados de esta regulación han sido bloqueados al más alto nivel por razones políticas (Amand, Christian, "What does the EU VAT Actually Tax?", op. cit., página 96.) En la nota a pie de página n.º 65 de este artículo se cita un documento del Consejo Europeo de Municipalidades y Regiones ("CEMR"), de abril de 2014, en donde este organismo se muestra expresamente en contra de cualquier intento de reforma. El documento, denominado "VAT and tax exemptions on public bodies - "No taxation without representation" - CEMR draft response to the European Commission consultation on the review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest", es muy expresivo y fácilmente accesible desde varias páginas de Internet. Por mi parte, lo pude consultar el 16 de agosto de 2023 en https://www.ccre.org/img/uploads/piecesjointe/filename/CEMR_response_to_VAT_consultation_EN.pdf .

[60] Las investigaciones de la Comisión Europea y los estudios de Copenhagen Economics citados en las notas precedentes mencionan y explican estos problemas. La doctrina científica que los ha tratado también es coincidente en su exposición. Para una aproximación a esta problemática puede consultarse, en la doctrina europea, los siguientes trabajos: Aujean, Michel; Jenkuns, Peters & Poddar, Satya, "A new approach to public bodies", op. cit., páginas 145 y 146; Gendron, Pierre Pascual, "Value added tax treatment of public sector bodies and non - profit organizations", *Bulletin for international fiscal documentation*, volumen 59-12, 2005, páginas 514-526; Lenoir, Veronique, "April 1954-April 2004 VAT Exemptions: The Original Misunderstanding", op. cit., apartado 5º; Amand, Christian, "VAT for Public Entities and Charities – Should the Sixth Directive Be Renegotiated?", op. cit., páginas 434 y siguientes; De la Feria, Rita, "The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction", op. cit., páginas 157 y siguientes; Wille, Patrick, "VAT Grouping in Belgium, VAT and Bodies Governed by Public Law", *Bulletin for International Taxation*, n.º de Agosto/septiembre de 2008, página 428; y Henkow, Oskar, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, op. cit., páginas 8 a 11. En España cabe destacar la monografía de Jiménez Compaired, Ismael, *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, op. cit., páginas 625 y siguientes; y el trabajo de Martín Fernández, Javier y Rodríguez Márquez, Jesús, "Los entes públicos instrumentales y el IVA: sujeción al impuesto y deducción de las cuotas soportadas. Especial referencia a las sociedades municipales", *Tributos Locales*, n.º 72, 2007,

1. Distorsiones de la competencia originadas por el hecho de que los organismos de Derecho público pueden ofrecer a sus usuarios precios sin IVA, mientras que las entidades del sector privado se ven obligadas a repercutir el impuesto a sus clientes, normalmente personas físicas para las que el IVA constituye un gasto porque no se lo pueden deducir. De esta forma, el impuesto se convierte en un factor a tener en cuenta a la hora de decidir qué consumir, en clara contravención del principio de neutralidad del IVA en lo referente a la toma de decisiones económicas[61]. Las entidades del sector privado, en aquellas actividades en las que concurren con organismos de Derecho público y que éstos tratan como no sujetas al IVA, parten, por lo tanto, con una desventaja competitiva de inicio, equivalente al impuesto que tienen que repercutir a su clientela. Esas desventajas pueden incluso convertirse en barreras de entrada a nuevas compañías que quieran introducirse en el mercado de estos bienes y servicios.

2. Distorsiones de la competencia originadas porque, como ya hemos apuntado más arriba, los organismos de Derecho público, al llevar a cabo actividades no sujetas o exentas, pierden el derecho a deducir todo o parte del IVA que soportan en sus compras de bienes y servicios. Para esos organismos el impuesto es, en todo o en parte, un gasto más que añadir al precio que pagan por esas adquisiciones.

   Esta circunstancia perjudica, en primer lugar, a estos organismos en relación con aquellas actividades en que concurran con entidades del sector privado, puesto que les supone afrontar un coste económico derivado de esa no deducibilidad que en el sector privado no se da.

---

páginas 37 y siguientes. De todas estas obras extractamos los problemas que, de forma muy sintética, exponemos en este apartado de la tesis.

[61] El considerando (4) de la Directiva del IVA señala dos veces que la armonización de este impuesto busca, precisamente, evitar que se falseen las condiciones de competencia.

Pero, en segundo lugar, esa misma circunstancia puede desincentivar la contratación externa de bienes y servicios por parte de esos organismos de Derecho público en favor de la auto-organización, ya que esos organismos pueden optar por la creación de unidades especializadas en la realización de esas mismas actividades, nutridas por personal propio[62]. Dado que la contratación laboral no es una operación sujeta al IVA[63], se eliminaría de esta manera el coste debido a la no deducibilidad del impuesto. El resultado sería que el organismo en cuestión habría tomado una decisión de índole económica impulsado exclusivamente por un deseo de evitar el sobrecoste derivado de no poder deducir el IVA soportado. Se trata de un ejemplo palmario de distorsión de la competencia causada por una norma fiscal[64].

3. La misma causa -la restricción del derecho de los organismos de Derecho público a deducir el IVA soportado- genera otro problema adicional, que la doctrina europea denomina "hidden tax", o aumento artificial de los precios cobrados por los operadores públicos como consecuencia de incluir en su estructura de costes las cuotas de IVA soportado que no se han podido deducir.

4. La compleja regulación de esta materia, como veremos a lo largo de esta tesis, y los problemas de interpretación de la normativa aplicable originan también inseguridad jurídica entre los operadores públicos. Baste recordar que el artículo 4.5 de la LIVA de 1985 conoció dos redacciones distintas, mientras que el artículo 7.8º de la LIVA de 1992 se encuentra en la actualidad en su quinta redacción. A ello hay que añadir que la evolución jurisprudencial tanto del TJUE como de nuestros propios tribunales y órganos administrativos -que inevitablemente tienen que seguir la estela que marca la corte europea- originan continuos cambios de criterio. Cabe

[62] Piénsese, por ejemplo, en servicios de limpieza, mantenimiento de edificios, etc.
[63] Artículo 7.5º de la LIVA de 1992.
[64] Henkow, Oskar, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, op. cit., página 10, nota 34 al pie de página, advierte, no obstante, que este fenómeno (el de la auto-organización en el sector público como forma de ahorrar el coste del IVA soportado no deducible) no está demostrado.

destacar que la inseguridad jurídica que sufren nuestros operadores públicos no se centra sólo en conocer si las entregas de bienes y prestaciones de servicios que llevan a cabo están o no gravadas con el impuesto, sino también, como consecuencia inmediata de lo anterior, en saber si tienen derecho o no a deducir las cuotas de IVA que soportan en sus aprovisionamientos.

5. Dificultades en la gestión interna del impuesto. Esas dificultades se ponen de manifiesto, por un lado, en el momento de decidir si una determinada operación está o no sujeta al impuesto, y, en caso afirmativo, si dicha operación está o no exenta. De otro lado, los organismos de Derecho público se encuentran con la tesitura de tener que estar continuamente haciendo cálculos para saber qué parte del IVA que soportan por sus compras se pueden deducir mediante la aplicación de las reglas de la prorrata general o de la prorrata especial. En el caso de los llamados "entes duales", que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al IVA por ser efectuadas en el ejercicio de la autoridad pública, el artículo 93.cinco de la LIVA les obliga, antes de aplicar el porcentaje de prorrata a las cuotas de IVA soportadas, a hacer un cálculo previo de las cuotas que se pueden deducir cuando éstas se devenguen por la adquisición de bienes y servicios que se destinen de forma simultánea a ambos tipos de actividades. Lo estudiaremos con detalle en su momento.

6. Algún autor también ha puesto de manifiesto problemas de índole macroeconómica, derivados de que algunos organismos de Derecho público, para hacer frente al coste del IVA que soportan y que no se pueden deducir, se ven obligados a pedir préstamos al sector financiero. Cuando la Hacienda pública aprueba posteriormente el pago de subvenciones a esos organismos de Derecho público, debe incrementar el importe de estas ayudas en el de los intereses que esos organismos se ven obligados a pagar a su entidad financiera. De esta forma, el ingreso fiscal que la Hacienda

pública recibe por la no deducción del IVA soportado en el organismo de Derecho público se ve finalmente anulado, cuando no superado, por el importe de la mayor subvención que se ve obligada a destinar para que ese organismo pueda hacer frente a los intereses del préstamo concedido por su banco[65].

Decíamos unas líneas más arriba que, pese a la claridad del diagnóstico sobre estos problemas, la Unión Europea no ha elaborado siquiera una propuesta de regulación alternativa. Posiblemente la dificultad de abordar esta reforma se debe, en una parte muy importante, a la propia resistencia de los organismos de Derecho público a reconocer la existencia de estos problemas y a aceptar que las prestaciones de servicios y entregas de bienes que desarrollan en su condición de autoridad pública pudieran quedar gravadas con el impuesto. En las respuestas a las dos consultas públicas efectuadas por la Comisión Europea sobre este particular se puso de manifiesto que gran parte de esos organismos son partidarios de mantener el *status quo*[66].

Sin embargo, la realidad es que hay sistemas alternativos, y algunos de ellos ya se aplican en otros países. En el siguiente apartado nos fijaremos en cuál es en la actualidad el estado de la cuestión en la Unión Europea, y haremos una reseña de los principales sistemas alternativos al diseño elegido por el legislador europeo.

[65] Amand, Christian, "VAT for Public Entities and Charities – Should the Sixth Directive Be Renegotiated?", op. cit., páginas 434 y 435.

[66] Comisión Europea, *Libro Verde sobre el futuro del IVA: hacia un sistema de IVA más sencillo, robusto y eficiente – Informe ejecutivo sobre el resultado de la consulta pública*, op. cit., página 9, y Comisión Europea, *Informe ejecutivo del resultado de la consulta pública sobre la revisión de la legislación vigente sobre el IVA en los organismos públicos y sobre las exenciones en actividades de interés público*, op. cit., página 6.

2.3 Sistemas alternativos al de la Unión Europea

2.3.A) Estado de la cuestión en la Unión Europea

La Unión Europea es plenamente conocedora de los diversos problemas originados por la regulación del supuesto de no sujeción contenido en el artículo 13 de la Directiva del IVA. En el apartado 2.2 anterior hemos reflejado diversos trabajos y estudios, tanto internos como externos, impulsados por la Comisión Europea para diagnosticar esos problemas y para proponer posibles soluciones alternativas a la regulación hoy existente.

Sin embargo, en los últimos años los proyectos de modificación de la Directiva del IVA que ha impulsado la Comisión Europea han dejado orillada esta cuestión para centrarse en otros aspectos de la normativa del impuesto que, a su juicio, son más necesarios o urgente reformar[67]. Como es sabido, las líneas de reforma impulsadas por la Comisión en la última década se han centrado en tratar de cerrar, o al menos reducir, la brecha existente entre el IVA que teóricamente se devenga en función de las transacciones reales que tienen lugar en la Unión Europea y el IVA que efectivamente se recauda ("VAT gap")[68].

Así, por ejemplo, la normativa emanada desde Europa en los últimos años ha incidido en el tratamiento en el IVA de las compras derivadas del comercio electrónico (tanto dentro de la Unión Europea como, sobre todo, en países que no son Estados miembros, principalmente a través de la instauración de un sistema de ventanilla única denominado IOSS y, en su defecto, en la aplicación de un régimen

[67] Posiblemente a este aparente desinterés actual en modificar o dar solución a los problemas planteados por el artículo 13 de la Directiva del IVA también ha ayudado el que no todos los agentes implicados estén de acuerdo en la necesidad de reformar ese precepto. De hecho, algunos de esos agentes más bien propugnan el mantenimiento del *status quo*. Explicado por Amand, Christian, en "What does the EU VAT Actually Tax?", op. cit., página 96. Para más detalles, véase el apartado 2.2 precedente.

[68] La Comisión Europea monitoriza año tras año la evolución del tamaño de esa brecha. Los resultados se pueden ver en VAT Gap - European Commission (europa.eu) . Consultado el 16 de marzo de 2024.

de declaración simplificada del IVA devengado en las importaciones derivadas de estas operaciones, con eliminación del umbral de importaciones exentas existente hasta el año 2021), el reforzamiento de las obligaciones formales de los sujetos pasivos con el fin de facilitar un mayor control a las Administraciones tributarias, el fomento del uso de la facturación electrónica, la reforma del régimen especial de las pequeñas y medianas empresas o la cooperación entre las distintas Administraciones tributarias de los Estados miembros.

En la fecha en que se redactan estas líneas, la última propuesta de modificación de la Directiva del IVA de 2006 que la Comisión ha presentado es la identificada con el extenso título de "*Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA relativas a los sujetos pasivos que facilitan las ventas a distancia de bienes importados y a la aplicación del régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países y los regímenes especiales de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones, COM(2023) 262 final*", presentada el día 17 de mayo de 2023.

Como se desprende del título, la propuesta constituye un nuevo desarrollo de las modificaciones que se están introduciendo en la última década en el tratamiento en el IVA del comercio electrónico con países no pertenecientes a la Unión Europea. No hay, sin embargo, en el horizonte de propuestas normativas de la Comisión Europea, ninguna mención a la posible reforma del artículo 13 o del tratamiento en el IVA de las operaciones de los organismos de Derecho público en general.

Los proyectos y esfuerzos que la Comisión Europea había impulsado para estudiar la posible modificación del citado artículo 13 de la Directiva del IVA parece que quedaron frenados en 2013, con la publicación del informe de Copenhagen Economics, *"VAT in the public sector and exemptions in the public interest"*[69]. No

[69] Copenhagen Economics, *"VAT in the public sector and exemptions in the public interest"*, Final report for TAXUD/2011/DE/334, Copenhague, 2013. Dicho informe amplió en algunos aspectos el

se llegó a formular ninguna propuesta de redacción alternativa para dicho artículo ni para todos los demás de la Directiva que afectan al tratamiento en el IVA de la actividad del sector público, a los cuales hemos aludido en esta tesis doctoral. A partir de ese momento los trabajos legislativos sobre este impuesto tomaron otros derroteros[70].

Por nuestra parte, vamos a exponer a continuación la solución adoptada unilateralmente por algunos Estados miembros de la Unión Europea para hacer frente al problema económico de la limitación del derecho a deducir el IVA soportado que sufren los organismos de Derecho público que realizan actividades no sujetas o exentas en el IVA. Haremos también una mención a algunos de los sistemas alternativos para la regulación de esta cuestión observados en otros países no integrantes de la Unión Europea[71].

---

que ya había sido elaborado por la misma consultora y por KPMG en 2011, también a petición de la Comisión Europea (Copenhagen Economics y KPMG, "*VAT in the public sector and exemptions in the public interest*", Final report for TAXUD/2009/DE/316, Copenhagen, 2011).

[70] Los esfuerzos que por aquella década hacía la Comisión Europea para propugnar la reforma de la Directiva del IVA fueron seguidos de cerca por la doctrina, por ejemplo, por Lejeune, Ine; Daou Jeanine y De Maeijer, Stein, en "The European Commission´s Communication on the future of VAT: A recipe for growth?", *International VAT Monitor*, Marzo/Abril de 2012, páginas 99 a 106. La concreta materia del tratamiento en el IVA de la actividad de los organismos de Derecho público es tratada en la página 101.

[71] Estos problemas que estamos comentando en el presente capítulo y los sistemas alternativos que vamos a exponer son mencionados en los siguientes artículos doctrinales: Aujean, Michel; Jenkuns, Peters & Poddar, Satya, "A new approach to public bodies", op. cit., página 145; Lenoir, Veronique, "April 1954-April 2004 VAT Exemptions: The Original Misunderstanding", op. cit., páginas 458 y 459; Gendron, Pierre Pascual, "Value added tax treatment of public sector bodies and non - profit organizations", op. cit., páginas 514 y siguientes; Amand, Christian, "VAT for Public Entities and Charities – Should the Sixth Directive Be Renegotiated?", op. cit., paginas 433 y siguientes; De la Feria, Rita, "The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction", op. cit., páginas 148 y siguientes; Swinkels, Joep J.P., "The tax liability of public bodies under EU VAT", op. cit., páginas 369 y siguientes; Lejeune, Ine, y Jeanine, Daou, "Improving VAT/GST – Designing a simple and fraud-proof Tax System", op. cit., apartado 16.2.1.2.1. Los siguientes libros también se refieren a esos problemas y sistemas alternativos: Henkow, Oskar, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, op. cit., capítulos 5 a 14; Terra, Ben & Kajus, Julie, "*A Guide to the European VAT Directives*", op. cit., páginas 415 y 416; y Terra, Ben & Kajus, Julie, "*Commentary on European VAT*", op. cit., páginas 221 a 226. Además, dichos sistemas son objeto de análisis en el informe de 2013 de Copenhagen Economics, *"VAT in the public sector and exemptions in the public interest*", ya citado. Téngase en cuenta que los sistemas alternativos que contempla este importante estudio fueron los que la Comisión Europea pidió a esa consultora que fueran el objeto de dicho trabajo. Por esa razón, en los siguientes apartados vamos a utilizar como guía principal las conclusiones alcanzadas en este informe.

2.3.B) Sistema de reembolso ("refund system")

El principal problema de naturaleza económica que se deriva de la regla de no sujeción de ciertas actividades de los organismos de Derecho público recogida en el artículo 13 de la Directiva, así como de las exenciones previstas para estas entidades en el artículo 132, es la limitación que sufren esos organismos en su derecho a deducir el IVA que soportan en su actividad.

Esa limitación no es exclusiva de este tipo de entidades, sino que deriva de las reglas generales del impuesto, que consideran las actividades no sujetas y las actividades exentas (excluidas las exenciones plenas) como operaciones que no generan el derecho a la deducción[72].

Con el fin de compensar a estos organismos por el coste económico que asumen por esta causa, diversos países de la Unión Europea tienen establecidos sistemas de reembolso mediante los cuales ofrecen a esos entes una compensación monetaria. Esos sistemas de reembolso están aprobados unilateralmente por esos Estados miembros en su legislación presupuestaria, pero no en su normativa sobre el IVA, dado que la Directiva del IVA de 2006 no prevé este sistema de compensación entre las excepciones a la normativa del impuesto que permiten los artículos 394 y 395[73]. Estos Estados tienen regulados en sus ordenamientos internos fondos específicos dedicados a esta finalidad, o partidas presupuestarias en su estado de gastos[74].

---

[72] Tal como hemos expuesto en el apartado 2.2 precedente.

[73] Dijk, Harpert Van, y Lubbers, Guido, "The VAT Compensation Fun(d)?", *International VAT Monitor*, Enero/febrero de 2000, páginas 6-9. En este artículo se analizan las características generales de este sistema de reembolso con motivo de su introducción en los Países Bajos. Cabe destacar que en este país se aprobó este sistema mediante una Ley específica ("Ley relativa al Fondo de Compensación del IVA"). Tanto el citado Fondo como la Ley que lo aprobó aparecen citados y explicados en la STJUE (sala cuarta) de 22 de febrero de 2024, *Gemeente Dinkelland*, (C-674/22), ECLI:EU:C:2024:147, apartado 11, si bien ni su existencia ni sus funciones son objeto de enjuiciamiento por el tribunal.

[74] Algunos de esos países son Reino Unido (que ya lo tenía aprobado mientras era parte de la Unión Europea), Países Bajos, Austria, Francia, Portugal, Suecia o Dinamarca (Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 10.) Fuera de la Unión Europea, el ejemplo

La doctrina ha puesto de manifiesto que, aunque con este sistema de compensación es posible reducir o eliminar el coste económico que soportan los organismos de Derecho público por la restricción que sufren en su derecho a deducir el IVA, sin necesidad de modificar la normativa del impuesto, esta alternativa también adolece de ciertas desventajas, que se resumen básicamente en las siguientes:

- Es muy dudoso que este sistema, aunque se establezca por fuera de la normativa del impuesto, no suponga un incumplimiento de la Directiva del IVA de 2006[75].
- Es difícil conseguir que todos los Estados miembros regulen un sistema de estas características y que lo hagan de forma similar, dado que, al ser una alternativa no prevista en la normativa del IVA, no es exigible la armonización que sobre este impuesto indirecto reclama el artículo 113 del TUE[76].
- La gestión por parte de los organismos de Derecho público del cumplimiento de los requisitos que este tipo de fondos requieren para que la compensación se produzca puede hacer incurrir a esos entes en costes adicionales[77].

La alternativa para que los organismos de Derecho público no incurran en un coste económico con motivo de tener limitado su derecho a deducir el IVA que soportan, sin tener que recurrir a este tipo de fondos extramuros de la normativa del impuesto,

paradigmático es Canadá (Dijk, Harpert Van, y Lubbers, Guido, "The VAT Compensation Fun(d)?", op. cit., página 8.)

[75] No obstante, los autores que han puesto de manifiesto este problema no creen que la Comisión vaya a abrir procedimientos de infracción contra los Estados miembros que introduzcan esta medida, puesto que su existencia redunda en un mayor ingreso para la Unión Europea. En todo caso, la falta de indicaciones por parte de la Comisión o de la Directiva sobre la licitud de este tipo de compensaciones puede poner en peligro la deseada armonización del IVA [Dijk, Harpert Van, y Lubbers, Guido, "The VAT Compensation Fun(d)?", op. cit., página 9.]

[76] Copenhagen Economics, "*VAT in the public sector and exemptions in the public interest*", op. cit., página 213.

[77] *Ibídem*, página 223.

puede ser modificar la Directiva del IVA de alguna de las siguientes dos formas: i), o bien eliminando esa restricción para los organismos de Derecho público, o ii), suprimiendo las reglas de no sujeción o de exención de sus actividades y sustituyéndolas por un gravamen al tipo del cero por ciento[78].

Lógicamente cualquiera de estas dos medidas requiere de la modificación de diversos artículos de la Directiva del IVA de 2006. Aun cuando la instauración de un sistema de reembolso tiene evidentes ventajas (al no ver limitado su derecho a deducir el IVA que soportan, los organismos de Derecho público dejan de sufrir los problemas descritos en el apartado 2.2 del capítulo I), la reforma legal violaría principios básicos del sistema común del IVA tal como éste está diseñado en la Directiva. Por otro lado, esa eventual modificación no eliminaría las distorsiones de la competencia que se seguirían produciendo entre los organismos de Derecho público y las empresas privadas, puesto que los primeros podrían seguir ofreciendo a sus clientes productos y servicios no sujetos o exentos en el IVA, o bien gravados a un tipo del cero por ciento, mientras que las segundas seguirían estando obligadas a repercutir el impuesto al tipo general, con el consiguiente encarecimiento de su oferta con respecto a la de los primeros[79].

Henkow realizó en 2013 un análisis en profundidad de los sistemas de reembolso vigentes en esa fecha en diversos países. En su estudio, puso de manifiesto que los reembolsos no siempre coinciden con el importe del IVA soportado no deducible que un concreto organismo de Derecho público puede sufrir, debido a que en estos sistemas se recogen medidas para evitar que haya distorsiones de la competencia con las entidades del sector privado en aquellos casos en que éstas tampoco se puedan deducir el IVA[80]. Por lo demás, el autor puso de manifiesto que, para que

[78] En el mismo sentido, Aujean, Michel; Jenkuns, Peters & Poddar, Satya, "A new approach to public bodies", op. cit., página 148.
[79] Copenhagen Economics, "*VAT in the public sector and exemptions in the public interest*", op. cit., páginas 223 y 224.
[80] Henkow, Oskar, "*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*", op. cit., página 89, con referencia al caso de Dinamarca. Por contraste, en la página 106, el autor pone de manifiesto que, en el caso de Suecia, que siguió los pasos de Dinamarca para regular este tipo de reembolsos, esas cautelas no

estos sistemas funcionen, es de gran importancia el establecimiento de severas reglas de contabilización que permitan determinar con precisión los importes a reembolsar. Por último, Henkow analizó la regulación de las ayudas de Estado ilegales en la Unión Europea (principalmente el artículo 107 del TFUE) para concluir que, aunque no pueda descartarse que estos sistemas de reembolso sean ayudas compatibles con el mercado interior, a su juicio son muy problemáticas desde la perspectiva de la regulación de estas ayudas. La mejor manera de evitar una eventual calificación de estos sistemas de reembolso como una ayuda de Estado ilegal sería, a su entender, regularlos como parte integral del sistema del IVA[81]. La dificultad vendría entonces, añado yo, por la necesidad de contar con la unanimidad de los Estados miembros para incorporar estos sistemas en la Directiva del IVA.

En todo caso la conclusión de este autor es que, aunque el sistema del IVA hoy vigente en la Unión Europea genera los problemas a los que ya nos hemos referido más arriba, los sistemas alternativos de reembolso, aunque solucionan algunos de ellos, genera otros nuevos. En su opinión, coincidente con la de otros autores como ahora veremos, el único sistema capaz de evitar distorsiones de la competencia es el de gravamen total ("full taxation system"), al que seguidamente pasamos a referirnos[82].

2.3.C) Sistema de gravamen total ("full taxation system")

Bajo este sistema las entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo por los organismos de Derecho público quedarían plenamente gravadas por el impuesto, y desaparecerían tanto el supuesto de no sujeción regulado en el artículo 13 de la Directiva del IVA como las exenciones previstas para ciertas actividades de dichos entes en el artículo 132. Igualmente sería necesario eliminar algunas reglas recogidas en la Directiva mediante las que se deja a la voluntad de los Estados

se contemplan. En las páginas 107 a 112 se alude someramente a los casos de Canadá, Reino Unido, Finlandia, Francia, Noruega, Países Bajos y Portugal.

[81] *Ibídem*, página 127.

[82] *Ibídem*, página 134.

miembros el gravamen o la exención en el IVA de algunas actividades de esos organismos (por ejemplo, artículos 133 y 371 y siguientes)[83].

Se trata, de entre los varios sistemas alternativos que estamos analizando en este capítulo, de la opción más radical en lo relativo a la posible modificación del tratamiento en el IVA de la actividad económica del sector público.

A diferencia de los sistemas de reembolso a los que nos hemos referido en el apartado anterior, en este caso la modificación operaría en los dos lados de dicha actividad, es decir, tanto en el lado de las entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo por los organismos de Derecho público, cuya realización quedaría plenamente gravada por el impuesto, como en el lado de los aprovisionamientos efectuados por esos entes, en donde el IVA soportado dejaría de constituir un gasto en todo o en parte, al no quedar limitado su derecho a la deducción del impuesto.

El diseño de este sistema de gravamen total puede tener dos modalidades. En la primera, quedarían gravadas por el impuesto todas las actividades de los organismos de Derecho público, con independencia de que hubiera o no una contraprestación (por ejemplo, quedaría sujeta al IVA la prestación del servicio de policía). En la segunda modalidad, en cambio, el gravamen tan sólo recaería sobre las actividades llevadas a cabo a cambio de una contraprestación, en línea con la vocación del sistema europeo del IVA de gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo de forma onerosa.

Los dos informes encargados por la Comisión Europea a la consultora Copenhagen Economics en 2011 y 2013 se decantan claramente por este sistema alternativo de gravamen total, basándose principalmente en consideraciones de naturaleza económica como la eliminación de las distorsiones en la competencia a las que

[83] Copenhagen Economics, "*VAT in the public sector and exemptions in the public interest*", op. cit., página 194.

hemos aludido a lo largo de este capítulo, el desplazamiento de recursos al sector privado ("outsourcing"), que dicha consultora supone más eficiente, o la posibilidad de que los consumidores finales no se dejen influir por el efecto del IVA a la hora de elegir al sector público o al privado al adquirir bienes y servicios[84]. En este sistema, por último, nada impediría que se gravase a tipos reducidos o incluso del cero por ciento determinadas actividades por motivos políticos o sociales[85].

Henkow también es claramente partidario de este sistema que, además de otras consideraciones, considera que es el que mejor respeta el carácter del impuesto desde una perspectiva incluso meramente filosófica[86].

2.3.D) Derogación del artículo 13 de la Directiva del IVA y mantenimiento de las exenciones en actividades de interés general

El informe redactado por Copenhagen Economics a instancias de la Comisión Europea al que continuamente estamos haciendo referencia contempla un posible tercer sistema alternativo, si bien los autores del informe lo proponen como una opción intermedia que, a su entender, es mucho menos recomendable que las dos anteriores ("refund system" y "full taxation system").

En esta tercera opción, el especial estatus en el IVA de los organismos de Derecho público basado en lo dispuesto en el artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006 quedaría derogado mediante la eliminación completa de dicho artículo. De esta forma, los organismos de Derecho público serían considerados como sujetos pasivos con relación a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que llevasen a cabo a cambio de una contraprestación. Si fuera necesario, algunas de las actividades que actualmente quedan no sujetas al IVA por aplicación del artículo

[84] Copenhagen Economics, "*VAT in the public sector and exemptions in the public interest*", op. cit., página 212. En el mismo sentido, Aujean, Michel; Jenkuns, Peters & Poddar, Satya, "A new approach to public bodies", op. cit., páginas 146 a 148.
[85] Aujean, Michel; Jenkuns, Peters & Poddar, Satya, "A new approach to public bodies", op. cit., página 149.
[86] Henkow, Oskar, "*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*", op. cit., página 185.

13 de la Directiva pasarían a considerarse exentas en base al artículo 132. Este artículo, que es donde se regulan las exenciones de las actividades de interés general, debería ser modernizado, en el sentido de que las citadas exenciones pasarían a depender exclusivamente de la naturaleza de la actividad considerada, pero no de las características del sujeto que las llevase a cabo[87].

Como puntos débiles de esta tercera alternativa Copenhagen Economics señala la disparidad de criterios que podría encontrarse entre los diferentes Estados miembros para decidir qué actividades concretas deberían quedar exentas, circunstancia en la que pueden influir consideraciones de naturaleza política[88]. Por otro lado, podrían generarse dificultades a la hora de conseguir una descripción de las actividades que fuera lo suficientemente precisa como para delimitar con exactitud y sin ningún género de dudas cuáles quedarían exentas, y cuáles no. Por último, y dado que las operaciones exentas limitan el derecho a deducir el IVA, los problemas económicos derivados de las restricciones de este derecho que sufren los organismos de Derecho público persistirían.

2.4 La transposición al Derecho interno español.

Una vez que hemos expuesto la forma en que el legislador de la Unión Europea plasmó en sus textos legales la opción elegida, pasamos a analizar ahora la transposición de dicha normativa por el legislador español.

Al igual que hicimos en el apartado anterior, nos limitaremos a explicar la técnica jurídica utilizada en nuestro país para llevar a cabo esa transposición, para finalizar

[87] Copenhagen Economics, "*VAT in the public sector and exemptions in the public interest*", op. cit., página 225.

[88] A modo de ejemplo, el informe de esta consultora alude a ciertos servicios (justicia, emisión de documentos o tarjetas de identificación y de pasaportes) que en algunos Estados miembros son prestados a cambio de una contraprestación y que son considerados como servicios que no deberían quedar gravados. Estos ejemplos, añadimos nosotros, se producen precisamente en España, donde esos servicios se prestan a cambio de tasas (tributos), y quedan no sujetos por aplicación del artículo 7.8º.A) de la LIVA. (Copenhagen Economics, "*VAT in the public sector and exemptions in the public interest*", op. cit., páginas 225 y 242.)

con un juicio crítico sobre si ésta puede considerarse correctamente realizada. Será en el capítulo II donde efectuaremos el estudio detallado de las diferentes reglas que se recogen en esta normativa, así como de las principales controversias jurídicas y consecuencias prácticas que de ella se derivan.

Como hemos señalado, la decisión adoptada por el legislador europeo ante la cuestión de cómo tratar en el IVA la actividad económica del sector público ha sido la de establecer un sistema en el que, de acuerdo con las normas de la Directiva del IVA cuya estructura hemos apuntado (principalmente los artículos 9, 13 y 131 y siguientes), la actividad del sector público puede quedar o bien no sujeta al IVA, o bien sujeta pero exenta, o bien plenamente gravada por el impuesto (sujeta y no exenta). La principal consecuencia que se deriva para los entes públicos de la posible no sujeción al IVA (o exención) de su actividad[89] es la restricción de su derecho a deducir las cuotas del impuesto que soporten en sus compras de bienes y servicios.

Sin embargo, mientras que la normativa europea contenida tanto en la Sexta Directiva como en la actual Directiva del IVA sobre este punto se ha caracterizado por su estabilidad (el artículo 4.5 de la Sexta Directiva, dedicado a regular la no sujeción al impuesto de las actividades de los organismos públicos en el ejercicio de sus funciones públicas, no sufrió modificación en sus casi treinta años de vigencia, mientras que su equivalente artículo 13 de la Directiva del IVA vigente desde 1 de enero de 2007 tan sólo ha sufrido ligeros ajustes para ampliar el número de operaciones exentas llevadas a cabo por estos organismos que pueden ser calificadas como no sujetas), la normativa española está lejos de poder decir lo mismo.

La transposición inicial de la normativa europea sobre el IVA tuvo lugar en España mediante la aprobación de la LIVA de 1985, que entró en vigor el 1 de enero de

[89] Aparte de la obvia de no tener que repercutir el IVA ni ingresar su importe en el Tesoro.

1986. Posteriormente, esta Ley fue sustituida por la actual LIVA, que entró en vigor el 1 de enero de 1993.

La LIVA de 1985 reguló la no sujeción al impuesto de las actividades del sector público en su artículo 5.6º, el cual tuvo dos redacciones durante los siete años en que esta Ley estuvo en vigor. Por su parte, la actual LIVA regula la materia en el artículo 7.8, que ya acumula cinco redacciones distintas. Esto significa que, desde que este impuesto fue introducido en España, la norma que regula la no sujeción al IVA de la actividad del sector público lleva acumulada siete versiones distintas, en claro contraste con la estabilidad de la normativa europea a la que antes nos hemos referido.

Las numerosas modificaciones que ha sufrido la normativa española en esta materia se pueden explicar por varias razones. La principal es que el legislador español ha tenido que ir adaptando esa normativa a los avances jurisprudenciales que se han ido produciendo con motivo de la labor de interpretación llevada a cabo por el TJUE en esta materia, puesto que las sentencias de este tribunal han ido perfilando la manera en que las distintas disposiciones de la Directiva del IVA que estamos mencionando debían ser interpretadas.

Al mismo tiempo, también ha sido necesario hacer compatibles la normativa española sobre el IVA y la normativa sobre la configuración del sector público y sobre contratación pública que, en esta materia –la tributación en este impuesto de la actividad económica del sector público-, tienen numerosos puntos de conexión.

Finalmente, en algunos casos ha sido incluso la propia Administración pública la que, con el criterio establecido en algunas de sus contestaciones a consultas tributarias, ha impelido al legislador a modificar la Ley reguladora del impuesto

para hacerla coincidir con la doctrina sentada, principalmente, por la Dirección General de Tributos[90].

Con este panorama es fácil comprender la inseguridad jurídica a la que en esta materia se enfrentan los distintos entes, entidades y organismos que componen el sector público en España, tanto a nivel estatal como autonómico y local. Esa inseguridad se traduce básicamente en un continuo cuestionamiento sobre si las actividades que llevan a cabo están o no gravadas por el IVA, y también en una gran dificultad a la hora de poder hacer en sus presupuestos una adecuada estimación de costes como consecuencia de las eventuales restricciones que pueden sufrir en su derecho a deducir el IVA soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios.

Teniendo en cuenta estos antecedentes, exponemos a continuación la forma en que las dos leyes españolas que han regulado este impuesto han transpuesto la Directiva del IVA en este punto, para, a continuación, examinar si la transposición ha sido correcta[91].

[90] Valga como muestra la exposición de motivos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, que, al explicar alguna de las modificaciones que introdujo en la LIVA, concretamente en la misma materia sobre la que trata esta tesis, señaló, literalmente, y con cierta resignación, que "…*se eleva a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos»*".

[91] La explicación que seguidamente voy a ofrecer sobre la génesis de las dos leyes españolas que han regulado el IVA, y sobre la forma en que ambas han transpuesto la normativa europea sobre este impuesto en lo referido al objeto de esta tesis, está basada principalmente en la información que suministran los propios textos legales y en la documentación disponible en el Congreso de los Diputados sobre su tramitación parlamentaria. Además, me parece necesario reconocer en este momento el trabajo que lleva sosteniendo en el tiempo Ismael Jiménez Compaired (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Zaragoza), el cual, durante años, ha ido escribiendo sucesivos libros y artículos (tanto en España como en Europa) para hacer un seguimiento y analizar la evolución que ha ido teniendo el tratamiento en el IVA de la actividad económica del sector público en la normativa europea y española. Gran parte de la información que recojo en este apartado está extraída de su libro *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, ya citado. Las referencias a su obra empleadas a lo largo de esta tesis están anotadas a pie de página. En la bibliografía que figura al final de este trabajo se recogen las diversas obras de este autor consultadas.

2.4.A) La Ley del IVA de 1985

La LIVA de 1985[92] fue consecuencia de la adhesión de España a lo que entonces se llamaba Comunidad Económica Europea. Mediante esta Ley se transpuso al ordenamiento jurídico español el contenido de la Sexta Directiva del IVA. El impuesto entró en vigor en nuestro país el 1 de enero de 1986, y sustituyó al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas[93] como figura central del sistema tributario indirecto español.

En lo referente al tratamiento que iba a tener en el nuevo impuesto la actividad del sector público, la Memoria justificativa redactada en 1985 por el Ministerio de Economía y Hacienda para acompañar al Proyecto de Ley presentado por el Gobierno ponía el énfasis en distinguir dos tipos de actividades dentro de las operaciones llevadas a cabo por el Estado y los demás Entes públicos.

De un lado, la Memoria aludía a las operaciones efectuadas por el sector público actuando en virtud de la "potestad de imperio", aun cuando se tratasen de operaciones de "naturaleza económica". Estas operaciones se dejaban fuera del ámbito de aplicación del impuesto, siempre que ello no introdujera perturbaciones en el funcionamiento de los mecanismos del mercado, y siempre que las actividades no estuvieran incluidas en el listado de actividades sujetas en todo caso derivado del Anexo D de la Sexta Directiva.

De otro lado, la Memoria mencionaba las operaciones empresariales realizadas en régimen de Derecho privado que, en principio, debían quedar sujetas al impuesto. El criterio propuesto en la Memoria para distinguir unas y otras operaciones era el del tipo de contraprestación recibida. Si no había contraprestación, o ésta era de naturaleza tributaria, la Memoria entendía que la actividad era de las del primer tipo

[92] Recordamos que es la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, publicada en el BOE de 9 de agosto, y que entró en vigor el 1 de enero de 1986.
[93] Que hasta entonces se regulaba en un Texto Refundido que había sido aprobado por el Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre.

y que, en consecuencia, quedaba no sujeta al impuesto. Por el contrario, si la actividad daba lugar a una contraprestación que no fuera tributaria, se entendía que era de las del segundo grupo, y quedaba sujeta al IVA[94].

Esta propuesta pasó a la exposición de motivos de la LIVA de 1985, en la que se señalaba que, de conformidad con el artículo 4, número 5, de la Sexta Directiva, esta Ley no iba a sujetar al Impuesto las actividades que los Entes públicos realizasen en régimen de Derecho Público, salvo los casos en que la no sujeción fuera susceptible de ocasionar distorsiones en el funcionamiento de los mecanismos del mercado, en especial cuando se tratase de las actividades descritas en el anexo D de la misma Directiva. La exposición de motivos también aclaraba que el criterio concreto que se iba a utilizar para determinar cuáles eran dichas actividades se iba a fundamentar en la naturaleza tributaria de la contraprestación a percibir[95].

Finalmente fue el artículo 5.6º de la LIVA de 1985 el que se destinó a regular esta cuestión. En el siguiente cuadro se puede apreciar cuál fue el texto de dicha disposición durante el tiempo que estuvo vigente esta Ley. En la parte derecha del cuadro aparece el texto del artículo 4.5 y del Anexo D de la Sexta Directiva objeto de la transposición.

[94] Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido redactada por el Ministerio de Economía y Hacienda en 1985, documento escaneado remitido al autor a través de un correo electrónico por el Archivo del Congreso de los Diputados el día 4 de agosto de 2022, páginas 20 y 21. No se encuentra disponible en la página web del Congreso de los Diputados. La Memoria es citada y reproducida en parte por Jiménez Compaired, Ismael, en *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, op. cit., página 137.

[95] Esta explicación de la exposición de motivos de la LIVA de 1985 coincide tanto con la que se contenía en el Proyecto de Ley original como con la que figuraba en el Dictamen de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso de los Diputados (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, II Legislatura, de 22 de junio de 1985, Serie A, n.º 147.II, página 2072/63).

Artículo 5.6º de la LIVA de 1985 (*)	Artículo 4.5 de la Sexta Directiva
Artículo cinco. Operaciones no sujetas. No están sujetas al Impuesto: … 6.º Las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por el Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos, cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. No obstante, están sujetas en todo caso las operaciones que realicen en el desarrollo de las siguientes actividades: a) Telecomunicaciones. b) Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica. c) Transportes de bienes y personas. d) Prestación de servicios portuarios y aeroportuarios. e) Entregas de productos obtenidos, fabricados o transformados por ellos mismos. f) Las de intervención sobre productos agropecuarios dirigidas a la regulación del mercado de estos productos. g) Explotación de ferias y de expositores de carácter comercial. h) Almacenaje y depósito. i) Las propias oficinas comerciales de publicidad y las de agencias de viajes. j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, cooperativas, economatos y establecimientos similares. k) Enseñanza y alimentación, transporte y alojamiento accesorios de aquélla. l) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión. *m) Las de matadero.* *Tampoco estará sujeta al Impuesto la constitución de concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.*	**Artículo 4** … 5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante. Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 ó 28. **ANEXO D** 1. Telecomunicaciones. 2. Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica. 3. Transporte de bienes. 4. Servicios portuarios y aeroportuarios. 5. Transporte de personas. 6. Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta. 7. Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos.

	8. Explotación de ferias y exposiciones comerciales. 9. Explotación de almacenes de depósito. 10. Actividades de las oficinas comerciales de publicidad. 12. Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. 13. Actividades de organismos de radio y televisión distintas a las contempladas en la letra q) del apartado 1 del punto A del artículo 13.

(*) La parte en *cursiva* fue incorporada por la Disposición Adicional octava de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos del Estado.

El texto del artículo 5.6º de la LIVA de 1985 fue objeto de una única propuesta de enmienda de modificación durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de ley[96]. La propuesta, proveniente del Grupo Parlamentario Popular, consistía en añadir una letra m) a la relación de actividades sujetas en todo caso al IVA, relación que, como ya hemos explicado, era transposición del Anexo D de la Sexta Directiva. La referida letra m) que se proponía buscaba incluir dentro de esa relación a las actividades de limpieza urbana y recogida de basuras. La propuesta fue rechazada, con buen tino, dado que esa actividad no figuraba dentro de las enumeradas en el Anexo D de la Sexta Directiva[97]. Posteriormente, la Disposición Adicional octava de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos del Estado, introdujo,

[96] En concreto, fue la enmienda n.º 127, como se puede ver en el Informe de la Ponencia sobre el Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dirigido a la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda del Congreso de los Diputados (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, II Legislatura, de 21 de junio de 1985, serie A, n.º 147.I.1, página 2072/2).

[97] El debate se puede ver en el Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, n.º 315, de la II Legislatura, año 1985, páginas 9780 y 9781. Es de destacar que la razón esgrimida por el Grupo Parlamentario Popular para incluir los servicios de limpieza urbana y recogida de basuras dentro del listado de actividades sujetas en todo caso al IVA era encarecer de esta forma la prestación directa del servicio por parte de los ayuntamientos para, así, incentivar a éstos a otorgar concesiones a empresas privadas, dado que éstas, según el proponente, prestaban estos servicios de una forma más barata y eficaz. Sin entrar a discutir la razón esgrimida para proponer esta enmienda, llama la atención que se intentase introducir en este listado de servicios sujetos en todo caso al IVA un servicio que claramente no estaba previsto en el Anexo D de la Sexta Directiva. Posiblemente influyó el hecho de que España todavía no se había adherido a la entonces Comunidad Económica Europea, y quizás nuestros legisladores adolecían de falta de práctica en lo que significaba transponer al Derecho español las directivas comunitarias.

entonces sí, una nueva letra m) en el listado contenido en el artículo 5.6º de la LIVA de 1985, si bien referido a las actividades de matadero[98].

Desde luego, y a la vista del tiempo transcurrido desde que esta Ley estuvo vigente, llaman poderosamente la atención los siguientes tres aspectos que acabamos de citar:

1. En primer lugar, que todos estos textos (Memorias, Proyecto de Ley, Dictamen de la Comisión y exposición de motivos de la Ley) aludían a la circunstancia de que, aunque una operación quedase no sujeta al IVA, esa no sujeción debía decaer si por su causa se produjeran perturbaciones en el funcionamiento de los mecanismos del mercado, tal y como ordenaba tanto la Sexta Directiva como la Directiva del IVA hoy vigente. Lo llamativo, como luego comentaremos al analizar si es correcta la transposición española en este punto, es que esta regla (la "cláusula anti-distorsión significativa de la competencia") no pasó al texto legal ni en 1985 ni, como seguidamente veremos, en 1992.

2. En segundo lugar es interesante observar que fue en el Ministerio de Economía y Hacienda, y en este concreto momento (1985), donde tuvo lugar el nacimiento de una de las reglas más controvertidas a que dio lugar la transposición española de esta normativa. Nos referimos al criterio de la naturaleza de la contraprestación recibida para decidir si la actividad objeto de estudio es de las que deben considerarse no sujetas al IVA por ser una "potestad de imperio", siguiendo la terminología de la Memoria que acompañó al Proyecto de Ley. El criterio propuesto y seguido hasta el día de hoy por nuestros textos legales fue considerar que, si no había una contraprestación, o si ésta era de naturaleza tributaria, entonces la actividad del ente del sector público no estaba sujeta al IVA, porque se entendía que

[98] Se hizo a través de una enmienda propuesta desde el Senado al proyecto de esta Ley.

la llevaba a cabo como autoridad pública. En cambio, si la actividad generaba una contraprestación de naturaleza no tributaria, automáticamente quedaba fuera de este supuesto de no sujeción y, en consecuencia, la actividad quedaba gravada por el impuesto, pues esa naturaleza no tributaria de la contraprestación se consideraba un indicio suficiente de que la actividad no se estaba prestando en régimen de Derecho público. La Memoria de la LIVA de 1985 explicaba que este era un criterio sencillo, de fácil aplicación, que permitía determinar cuáles son las actividades del Estado y demás Entes públicos que podían considerarse no sujetas al IVA. Más adelante, cuando analicemos si es correcta la transposición española de la normativa europea en esta materia, prestaremos especial atención a si este concreto criterio se ajustaba a la ya derogada Sexta Directiva, y si hoy se ajusta a la actual Directiva del IVA.

3. Por último, es llamativo que la Memoria del proyecto de Ley, al regular esta materia, no hiciera mención a la posibilidad de que la actividad del ente público que se consideraba sujeta al IVA pudiera quedar exenta por aplicación de alguno de los numerosos supuestos de exención previstos en el proyecto. Recuérdese que tanto la Sexta Directiva como el artículo 13.2 de la Directiva del IVA actual permiten a los Estados miembros que, en estos casos, la actividad del ente público que inicialmente la Ley declare exenta pueda pasar a ser considerada finalmente como una operación no sujeta al impuesto. Esta posibilidad, sin embargo, no fue contemplada por el legislador español ni en 1985 ni en la Ley de 1992.

La LIVA de 1985 fue desarrollada por el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido[99], al que en lo sucesivo nos referiremos como "RIVA de 1985", y que acompañó a la Ley mientras ésta estuvo vigente, es decir, hasta el 31 de diciembre de 1992.

[99] Aprobado por el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, publicado en el BOE del día 31, y que entró en vigor el 1 de enero de 1986, es decir, al mismo tiempo que la LIVA de 1985.

El artículo 8.9º de esta norma reglamentaria desarrolló el supuesto de no sujeción que estamos comentando mediante la reproducción íntegra del contenido del artículo 5.6º de la LIVA de 1985, si bien añadió una frase de gran trascendencia, no contenida en la Ley, que fue causante de una larga polémica, y que recogió una regla sobre la que volveremos varias veces a lo largo de esta tesis. En el siguiente cuadro se encuentra la redacción que tuvo el citado artículo 8.9º, que no sufrió cambios durante el tiempo en que el Reglamento estuvo vigente. Hemos sombreado, por su importancia, la frase a la que nos referimos. A la derecha del cuadro el lector podrá encontrar el artículo 5.6º de la LIVA de 1985, que ya hemos comentado, y que fue la norma legal objeto de desarrollo por esta norma reglamentaria.

Artículo 8.9º del RIVA de 1985	**Artículo 5.6º de la LIVA de 1985**
Artículo ocho. Operaciones no sujetas. No están sujetas al Impuesto: … 9.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por el Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos, cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos Entes actúen por medio de empresa privada o empresa mixta o, en general, de empresas mercantiles. No obstante, están sujetas al Impuesto las operaciones que tales Entes realicen mediante contraprestación de naturaleza tributaria en el desarrollo de las siguientes actividades: a) Telecomunicaciones.	**Artículo cinco. Operaciones no sujetas.** No están sujetas al Impuesto: … 6.º Las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas directamente por el Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos, cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. No obstante, están sujetas en todo caso las operaciones que realicen en el desarrollo de las siguientes actividades: a) Telecomunicaciones. b) Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica. c) Transportes de bienes y personas. d) Prestación de servicios portuarios y aeroportuarios. e) Entregas de productos obtenidos, fabricados o transformados por ellos mismos.

b) Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica. c) Transportes de bienes y personas. d) Prestación de servicios portuarios y aeroportuarios. e) Entregas de productos obtenidos, fabricados o transformados por ellos mismos. f) Las de intervención sobre productos agropecuarios dirigidas a la regulación del mercado de estos productos. g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial. h) Almacenaje y depósito. i) Las propias de oficinas comerciales de publicidad. j) Las de agencias de viajes. k) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. l) Enseñanza y las de alimentación, transporte y alojamiento accesorias de aquélla. m) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión.	f) Las de intervención sobre productos agropecuarios dirigidas a la regulación del mercado de estos productos. g) Explotación de ferias y de expositores de carácter comercial. h) Almacenaje y depósito. i) Las propias oficinas comerciales de publicidad y las de agencias de viajes. j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, cooperativas, economatos y establecimientos similares. k) Enseñanza y alimentación, transporte y alojamiento accesorios de aquélla. l) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión. *m) Las de matadero.* *Tampoco estará sujeta al Impuesto la constitución de concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.*

Indudablemente la frase más controvertida de este texto reglamentario es la que hemos señalado, y que afirma que *[l]o dispuesto en el párrafo anterior* [es decir, la no sujeción al IVA de las actividades del sector público en las condiciones que ya conocemos] *no se aplicará cuando los referidos Entes actúen por medio de empresa privada o empresa mixta o, en general, de empresas mercantiles*. Se trata del único añadido del RIVA de 1985 con relación al contenido del artículo 5.6º de la LIVA de 1985.

Podemos afirmar que, desde luego, no fue un añadido menor, sino que constituyó un claro ejemplo de extralimitación reglamentaria, ya que restringió el ámbito de aplicación del supuesto de no sujeción previsto en la Ley, al privar de esa posibilidad a las empresas privadas o empresas mixtas y, en general, a las empresas mercantiles[100].

[100] Al hilo de esta manifiesta ilegalidad del artículo 8 del RIVA de 1985, Ferreiro Lapatza comentaba ya en 1986 que "*respecto a los elementos sustantivos de un tributo el mejor Reglamento es el que no existe. Esta es una buena ocasión para demostrarlo*". (Ferreiro Lapatza, José Juan, "Los supuestos de no sujeción: especial referencia a las entregas de bienes y prestaciones de servicios

Con ello no nos estamos refiriendo a que esta regla contraviniera la dispuesto en la Sexta Directiva del IVA, sino a que el Reglamento se encargó de regular una materia -la delimitación del hecho imponible- que, tal y como ya establecía la Ley General Tributaria de 1963 que era entonces de aplicación, estaba reservada a la Ley[101]. Así lo declaró el Tribunal Supremo, si bien en sentencia del año 2000, siete años después de que el RIVA de 1985 hubiera dejado de estar en vigor[102]. Posteriormente, cuando analicemos si la normativa española transpone correctamente la Directiva del IVA, nos detendremos aquí, en la posible aplicación de este supuesto de no sujeción a las sociedades mercantiles de capital público.

En todo caso, la LIVA de 1985 estuvo en vigor durante siete años, durante los cuales sólo sufrió la modificación que hemos comentado consistente en añadir las actividades de matadero al listado de actividades que siempre están sujetas al impuesto, aun cuando las lleve a cabo el sector público. Tanto la jurisprudencia como la doctrina científica pusieron de manifiesto que, en relación con esta regla de no sujeción al IVA de determinadas actividades económicas de organismos de Derecho público, el texto de esta Ley no era enteramente coherente con lo que disponía la Sexta Directiva, y denunciaron una defectuosa transposición de la normativa europea. Puesto que los motivos de esa incoherencia parecen mantenerse en la LIVA de 1992 hoy vigente, y con el fin de evitar reiteraciones, seguidamente expondremos la forma en que la nueva Ley del IVA de 1992, que derogó la LIVA de 1985, recogió la regla de no sujeción que estamos comentando, y, a continuación, de manera conjunta, analizaremos la posible incorrecta transposición en España de las normas contenidas en las directivas europeas.

realizadas por un ente público", *El IVA en el sistema tributario español, I*, Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, 1986, página 90.)

[101] Artículo 10 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 31).

[102] STS de 10 de marzo de 2000, sala de lo contencioso administrativo, recurso 4040/1995, sentencia número 1925/2000, ECLI:ES:TS:2000:1925, fundamento de derecho segundo.

2.4.B) La Ley del IVA de 1992

La firma en Maastricht (Países Bajos), el 7 de febrero de 1992, del Tratado de la Unión Europea ("TUE")[103] supuso, entre otras medidas, la creación del Mercado interior en el ámbito comunitario, que permitió eliminar los controles en frontera en el tráfico mercantil entre los Estados miembros de la Unión. Esta supresión trajo como consecuencia la necesidad de modificar la normativa del IVA para regular el tratamiento en este impuesto de las "operaciones intracomunitarias", nuevo hecho imponible introducido en la Sexta Directiva a raíz de esta reforma.

En España, a la vista de las numerosas modificaciones que se iban a acometer en el impuesto en esta y en otras materias, se decidió aprobar una nueva Ley que sustituyera a la LIVA de 1985. Esa Ley es la LIVA de 1992[104], aprobada bajo la vigencia de la Sexta Directiva –también modificada a raíz de la firma del TUE-, y que es la que sigue siendo de aplicación en nuestro país bajo la vigencia de la actual Directiva del IVA de 2006.

La LIVA introdujo una nueva regulación del supuesto de no sujeción al IVA de las actividades de los entes públicos. Esa nueva regulación se recoge en el artículo 7.8º, el cual, a la fecha de cierre del presente trabajo, ha sido objeto de modificación en cuatro ocasiones, por lo que, en los treinta años de vigencia de esa Ley, nos encontramos con que ha habido cinco redacciones distintas del citado artículo 7.8. Esto, unido al hecho de que su equivalente artículo 5.6º de la LIVA de 1985 tuvo, a su vez, dos redacciones durante el tiempo que estuvo en vigor, da una idea cabal de la permanente inseguridad jurídica que la regulación de esta materia causa en

[103] Diario Oficial de las Comunidades Europeas n.º C 191/1, de 29 de julio de 1992. Téngase en cuenta que el TUE fue modificado posteriormente por el Tratado de Ámsterdam en 1997 y por el Tratado de Niza en 2002. La versión consolidada del TUE puede encontrarse en el DOUE n.º C 326 de 26 de octubre de 2012

[104] Recordamos que es la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, publicada en el BOE del día 29, aprobada en sustitución de la LIVA 1985 a la que expresamente derogó, y que entró en vigor el 1 de enero de 1993 –la misma fecha en que lo hizo el Mercado interior -.

todos los operadores jurídicos que, por una u otra razón, se ven afectados por esta regla de no sujeción.

La Memoria del Ministerio de Economía y Hacienda que acompañó al Proyecto de ley explicaba que, en esta nueva Ley de 1992, el supuesto de no sujeción de las actividades del sector público se iba a referir a las actividades económicas realizadas por los organismos de Derecho público en términos generales, y no a las operaciones concretas efectuadas dentro de cada actividad. Con ello, decía el autor de la Memoria, se pretendía una tributación más sencilla de los Entes públicos[105].

La solución elegida, según dicha Memoria, consistió en calificar "como no empresarial aquellas actividades cuyas operaciones principales (que son las que representan más del 80% de los totales ingresos de la actividad), se realizan sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, y empresariales en otro caso".

De esta forma, continuaba la Memoria, quedarían sujetas al impuesto todas las operaciones realizadas por el organismo de Derecho público en el desarrollo de una actividad empresarial, independientemente de la naturaleza de la contraprestación de cada operación concreta, y quedarían no sujetas las que correspondiesen a una actividad no sujeta, fuera cual fuese su contraprestación. En todo caso, según la Memoria, se declaraban no sujetas las operaciones sin contraprestación.

Con esta regla del 80% el legislador español dejó clara su apuesta por utilizar el criterio de la naturaleza de la contraprestación para determinar cuándo una actividad llevada a cabo por un ente público podía ser calificada como no sujeta al impuesto. La citada regla traía consigo que una concreta entrega de bienes o prestación de servicios llevada a cabo por un ente público en el desarrollo de una actividad

[105] Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido redactada por el Ministerio de Economía y Hacienda en 1992, documento escaneado remitido al autor a través de un correo electrónico por el Archivo del Congreso de los Diputados el día 4 de agosto de 2022, páginas 9 y 21 a 23. No se encuentra disponible en la página web del Congreso de los Diputados.

empresarial o profesional, y por las cual dicho ente percibía una contraprestación no tributaria, podía quedar no sujeta si al menos el 80% de los ingresos obtenidos por ese ente público por todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios similares realizadas tenía naturaleza tributaria.

Como se puede ver, era tal la importancia otorgada a la naturaleza de la contraprestación que el legislador permitió, de esta forma, extender la no sujeción desde las entregas de bienes y prestaciones de servicios con contraprestación de naturaleza tributaria a las actividades similares que tuvieran una contraprestación de otra naturaleza siempre que se cumpliera la citada proporción del 80%.

La exposición de motivos de la nueva Ley, que no sufrió modificaciones durante todo el proceso de tramitación parlamentaria del proyecto, hace una mención expresa a la nueva regulación de esta materia, reconociendo los problemas de interpretación y aplicación que se estaban suscitando con la regulación contenida en la LIVA de 1985, y justificando así la necesidad de aprovechar la promulgación de la nueva LIVA para regular de otra forma esta materia.

No obstante, debemos aclarar que la explicación que ofrece la exposición de motivos sobre los nuevos criterios que se establecieron para regular la no sujeción al impuesto de las actividades realizadas por los entes públicos conserva tan solo un mero valor histórico, pues esos novedosos criterios fueron derogados en la primera reforma que sufrió el artículo 7.8º de la nueva LIVA de 1992, que tuvo lugar mediante la Ley 66/1997, de 30 de diciembre[106].

La citada exposición de motivos de la LIVA, que a día de hoy el legislador todavía no se ha preocupado en corregir, sigue diciendo lo siguiente (el párrafo que debe considerarse *demodé* es el último, el que alude a la regla del porcentaje del 80% a la que más arriba nos hemos referido, regla que ya no está en vigor):

[106] Artículo 6 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del día 31).

> "La no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos adolecía de cierta complejidad y la interpretación literal de las disposiciones que la regulaban podía originar consecuencias contrarias a los principios que rigen la aplicación del impuesto.
>
> Era, por tanto, necesario aclarar este precepto y precisar el alcance del beneficio fiscal para facilitar la uniformidad de criterios y evitar soluciones que distorsionen la aplicación del tributo.
>
> En este sentido, la nueva Ley establece criterios más claros, refiriendo la no sujeción a las actividades realizadas por los entes públicos y no a las operaciones concretas en que se manifiestan las mismas y definiendo como actividad no sujeta aquella cuyas operaciones principales (las que representen más del 80 por 100 de los ingresos), se realicen sin contraprestación o mediante contraprestación tributaria."

La tramitación parlamentaria del proyecto de ley original sufrió, a diferencia de la tramitación de la LIVA de 1985, numerosas propuestas de enmienda, probablemente motivadas por la experiencia que ya habían acumulado en la transposición de directivas europeas los partidos políticos, los diputados y senadores a lo largo de los años transcurridos desde la incorporación de España a la hoy Unión Europea.

Como hemos señalado, el artículo que esta Ley dedica a la cuestión de la no sujeción al IVA de determinadas actividades del sector público es el 7.8. Hasta la actualidad la redacción de este artículo ha tenido cinco versiones distintas, si bien las modificaciones introducidas en las cuatro reformas habidas hasta el momento son de una importancia desigual.

A continuación, expondremos un breve comentario sobre la forma en que se ha efectuado la transposición de la normativa europea en cada una de estas cinco

versiones. Con el fin de no alargar innecesariamente la extensión de este capítulo el lector podrá encontrar en el Anexo I de esta tesis la transcripción literal de cada una de esas cinco versiones, ordenadas cronológicamente, junto con el texto del precepto de la Directiva del IVA que en cada caso se transpone[107].

2.4.B).a´) Primera redacción del artículo 7.8º (desde 1 de enero de 1993 a 31 de diciembre de 1997)

La redacción original del artículo 7.8º de la nueva LIVA de 1992, en donde se regula la posible no sujeción al impuesto de las actividades de los entes públicos, tuvo una vigencia de cinco años.

Como ya hemos señalado, en la creación de este artículo en la nueva Ley de 1992 destaca la introducción de la regla del 80% que hemos comentado más arriba, regla que fue derogada en la segunda versión de este artículo que a continuación comentaremos.

Además, esta primera redacción recogió la novedad de excluir de este supuesto de no sujeción a las actividades de los entes públicos llevadas a cabo mediante empresas públicas, privadas, mixtas o, en general, de las empresas mercantiles, en línea con lo que había hecho, pero sin cobertura legal, el RIVA de 1985.

De forma llamativa, este novedoso artículo 7.8º no aludía a las operaciones realizadas sin contraprestación, a pesar de que tanto la LIVA de 1985 como la Memoria y la exposición de motivos de la nueva LIVA sí las mencionaban expresamente como uno de los casos en que las operaciones de los entes públicos quedarían no sujetas al impuesto. Esta omisión fue corregida en la segunda versión de este artículo, vigente desde 1 de enero de 1998.

[107] En las tres primeras redacciones del artículo 7.8º de la LIVA de 1992 estaban vigentes el artículo 4.5 y el Anexo D de la Sexta Directiva de 1977. En las dos últimas redacciones estaban vigentes el artículo 13 y el Anexo I de la Directiva del IVA de 2006.

Por lo demás, el artículo volvía a incluir un listado de actividades sujetas en todo caso (transposición del Anexo D de la Sexta Directiva) y seguía sin recoger la "cláusula anti-distorsión significativa de la competencia" que contenía la citada Sexta Directiva y que sigue conteniendo la actual Directiva del IVA. En realidad, como ya hemos apuntado, ninguna de las versiones de la LIVA de 1985 ni de la LIVA de 1992 ha recogido esa cláusula, por lo que ya no haremos mención a este extremo hasta que entremos en el análisis de si es correcta la transposición en el Derecho español de esta materia.

2.4.B).b´) Segunda redacción del artículo 7.8º (desde 1 de enero de 1998 a 31 de diciembre de 1998)

El artículo 6 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, modificó la redacción original del artículo 7.8º de la LIVA. La reforma respetó la estructura de este artículo, pero corrigió dos aspectos del texto legal.

En primer lugar, esta reforma eliminó la regla del 80% como criterio que permitía calificar como no sujeta al IVA una entrega de bienes o prestación de servicios llevada a cabo por un ente público con una contraprestación no tributaria, siempre que el conjunto de operaciones similares realizadas por ese ente con una contraprestación de naturaleza tributaria representara al menos el 80% de los ingresos totales derivados de esa actividad.

La supresión de esta regla, que nunca más ha vuelto a aparecer en nuestro ordenamiento jurídico, supuso el reconocimiento implícito por parte del legislador de que, en el fondo, este novedoso criterio propuesto por el Ministerio de Economía y Hacienda no había sido afortunado. La exposición de motivos de la citada Ley 66/1997, por cierto, no hizo ninguna mención a este extremo.

La otra modificación consistió en subsanar la omisión de las operaciones "sin contraprestación" que señalábamos al analizar la primera redacción del artículo 7.8. De esta forma, desde 1 de enero de 1998 la LIVA volvió a aclarar –como lo hizo durante toda su vigencia la LIVA de 1985, y como lo ha venido haciendo desde entonces la LIVA de 1992- que la posible no sujeción al impuesto de las actividades de los organismos de Derecho público también afecta a los supuestos en que la entrega de bienes o la prestación de servicios se llevan a cabo sin contraprestación.

2.4.B).c´) Tercera redacción del artículo 7.8º (desde 1 de enero de 1999 a 31 de diciembre de 2014)

Tan sólo un año después de la modificación que dio lugar a la segunda redacción del artículo 7.8º de la LIVA, el artículo 4 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, volvió a modificar dicho precepto para aprobar su tercera redacción.

La modificación en este caso fue puntual, y consistió en añadir, en el listado de actividades llevadas a cabo por los organismos de Derecho público que en todo caso se consideran sujetas al IVA, la mención a que, junto a las operaciones de servicios portuarios y aeroportuarios, también quedarían siempre sujetas al impuesto las actividades de explotación de infraestructuras ferroviarias, incluyendo dentro de ellas, a estos efectos, las correspondientes concesiones y autorizaciones administrativas[108].

Como explicó en su día el profesor Falcón y Tella, esta modificación fue fruto de una enmienda al Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social para 1999, presentada en el Senado el 4 de diciembre de 1998, por el Grupo Parlamentario Popular (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, Serie II,

[108] De forma coherente, la misma Ley 50/1998 modificó también el artículo 7.9º de la LIVA para afirmar la sujeción al impuesto de las concesiones y autorizaciones administrativas que tuvieran por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario, la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos y la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.

núm. 113), cuya finalidad era la de "equiparar el tratamiento en el IVA de las infraestructuras ferroviarias con la correspondiente en puertos y aeropuertos". Lo que se perseguía con dicha equiparación era facilitar la deducción del IVA soportado en la ejecución de la obra por el ente público posteriormente concedente de la explotación[109].

La medida fue el corolario de varias reformas legislativas producidas en el sector ferroviario. De un lado, el artículo 104 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, permitió al administrador de la infraestructura ferroviaria aplicar un canon por la utilización de la infraestructura a su cargo, que debían pagar las empresas ferroviarias y las agrupaciones internacionales que la utilizasen, y, del otro lado, el artículo 65 de la citada Ley 50/1998 creó la entidad pública empresarial Gestor de Infraestructuras Ferroviaria (embrión de la futura ADIF)[110]. Desde esta perspectiva, parece razonable concluir que la mención a la "explotación de infraestructuras ferroviarias" que la Ley 50/1998 añadió a la letra d) del artículo 7.8º de la LIVA, para afirmar la sujeción al IVA en todo caso de esta actividad, estaba también íntimamente vinculada al desarrollo normativo que en ese momento estaba teniendo lugar para permitir la explotación mercantil de la infraestructura ferroviaria y su utilización por las empresas que estuvieran interesados en ella.

[109] Falcón y Tella, Ramón, "La aplicación del IVA a las concesiones para la construcción y explotación de infraestructuras portuarias, aeroportuarias y ferroviarias (I)", *Revista Quincena Fiscal*, número 12, junio de 2007, páginas 5 a 7.

[110] Los distintos cánones ferroviarios hoy existentes tienen la naturaleza jurídica de prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria, según el artículo 96 de la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del sector ferroviario (BOE del día 30), en la redacción dada por el artículo 1.43 de la Ley 26/2022, de 19 de diciembre, por la que se modifica la primera. Veremos en el apartado 5.2 del capítulo II la importancia que tiene que una determinada contraprestación tenga esta naturaleza, a efectos de la posible aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA de 1992, que es el objeto central de esta tesis.

2.4.B).d´) Cuarta redacción del artículo 7.8º (desde 1 de enero de 2015 a 9 de noviembre de 2017)

La modificación producida por el artículo Primero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre[111], fue, sin duda, la de mayor calado efectuada hasta la fecha en la LIVA de 1992. La reforma estuvo motivada por la promulgación de la nueva Directiva del IVA de 2006, pero también por la entrada en vigor de otras directivas que modificaron la primera, así como por la necesidad de adaptar la regulación del impuesto a la jurisprudencia del TJUE.

En lo relativo a la regulación de la no sujeción de determinadas actividades de los organismos de Derecho público, la modificación operada por la Ley 28/2014 en el artículo 7.8º de la LIVA, que dio lugar a la cuarta redacción de este precepto, fue, a diferencia de las anteriores que hemos comentado, de gran profundidad jurídica, hasta el punto de que podemos asegurar que esta cuarta redacción de dicho artículo fue la que implicó un mayor cambio con relación a las redacciones precedentes, lo que mereció una especial atención por parte de la doctrina científica de nuestro país[112]. Además, esta nueva redacción constituye la base de la quinta redacción, que se encuentra en vigor en la actualidad, motivo por el cual nos detendremos en su análisis un poco más que en el de las anteriores.

La exposición de motivos de la citada Ley 28/2014 señaló lo siguiente:

---

[111] Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE del día 28).

[112] A modo de ejemplo, los siguientes artículos doctrinales se dedicaron a comentar la modificación operada por esta reforma en el artículo 7.8º de la LIVA: Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "Modificaciones en IVA para 2015", Revista de Contabilidad y Tributación, n.º 386, mayo, 2015, páginas 53 a 68; Jiménez Compaired, Ismael, "El IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre", *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, n.º 388, julio de 2015, páginas 37 a 70; De Miguel Canuto, Enrique, "Las actuaciones de los entes públicos ante el IVA", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 16, septiembre de 2015; Verdún Fraile, Eduardo, "Una valoración jurídica de la reforma del IVA", *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 80, 2015, páginas 173 a 188.

> "En relación con la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos, se establece, de una parte, la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y, de otra, se eleva a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos», si bien, se amplía su contenido al no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, en todo caso que sean de titularidad íntegramente pública, cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicará exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores. 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.
>
> Dado que la no sujeción al Impuesto conlleva la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones no sujetas, se aclara, en relación con la modificación realizada en la regulación de los entes públicos, que para los denominados entes públicos «duales», que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, la deducción, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, se realizará en función de un criterio razonable."

De acuerdo con lo anunciado en esta exposición de motivos, la nueva redacción del artículo 7.8º de la LIVA introducida por la Ley 28/2014 contenía las siguientes novedades principales[113]:

1. En primer lugar, la LIVA se preocupó de regular por primera vez qué concretos organismos de Derecho público caían dentro del ámbito subjetivo

[113] Seguimos en la exposición el mismo orden que Verdún Fraile, Eduardo, en "Una valoración jurídica de la reforma del IVA", op. cit., páginas 176 y siguientes.

de este supuesto de no sujeción[114]. Hasta entonces, el artículo 7.8º tan sólo aludía de manera genérica a los "entes públicos"[115], con la aclaración de que la no sujeción no alcanzaba a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. A partir de esta novedosa cuarta redacción, vigente desde 1 de enero de 2015, este supuesto de no sujeción quedó referido expresamente a las "Administraciones Públicas". Además, con esta nueva redacción, el citado artículo 7.8º aclaró, mediante un listado en el que se hacía una enumeración de diversos entes y entidades, qué es lo que se consideraría a partir de ese momento y a estos efectos como Administraciones Públicas. Para cerrar la delimitación de entidades incluidas en este supuesto de no sujeción, la nueva redacción del artículo 7.8º señalaba que no se incluían en su ámbito subjetivo de aplicación a las entidades públicas empresariales estatales ni a los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales. Por último, dejó de aparecer la mención a las empresas mercantiles (públicas, privadas o mixtas), pues, al no aparecer estas últimas en el listado de entidades del artículo 7.8º que se consideraban "Administraciones Públicas", ya no hacía falta aclarar que este supuesto de no sujeción no les era de aplicación[116].

[114] Según De Miguel Canuto, Enrique, "Las actuaciones de los entes públicos ante el IVA", op. cit., primera página, lo hizo de acuerdo con la doctrina que la Dirección General de Tributos había ido estableciendo sobre la materia.

[115] La LIVA de 1985 fue un poco menos parca al definir el elemento subjetivo de este supuesto de no sujeción, pues su artículo 4.5 aludió siempre al Estado, a las Entidades en que éste se organizara territorialmente y a sus Organismos autónomos. No obstante, esta enumeración de la LIVA de 1985 era imperfecta, pues impedía que otras entidades del sector público pudieran ser incluidas dentro de esta regla de no sujeción, en contradicción con los postulados que defendía el TJUE, que en sucesivas sentencias ha ido permitiendo, bajo ciertas condiciones, que la no sujeción se aplicara a fundaciones públicas, autoridades nacionales, sociedades mercantiles públicas, etc. Lo veremos con detalle más adelante, cuando analicemos si es correcta la transposición española de la Directiva del IVA en este punto. Al menos la concisa expresión "entes públicos" que aparecía en el artículo 7.8º de la LIVA de 1992 hasta la reforma que ahora estamos comentando permitía incluir también otros tipos de entidades de Derecho público.

[116] Salvo que se tratase de "entes técnico-jurídicos", como explicamos más adelante.

2. La segunda novedad consistió en extender la no sujeción al IVA a los servicios (no a las entregas de bienes) prestados en virtud de encomiendas de gestión por aquellos entes, organismos y entidades que tuvieran la condición de "medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo". La introducción de la figura de las encomiendas de gestión y de los medios propios instrumentales fue consecuencia de la novedosa regulación contenida en la normativa sobre contratación pública, que, bajo ciertas condiciones, permitía excluir estos negocios jurídicos del ámbito de aplicación de la legislación sobre contratos del sector público. En estos supuestos la Administración pública o Entidad adjudicadora se presentaban como destinatarias del servicio prestado por su "medio propio", prestación de servicio que quedaría no sujeta al impuesto, salvo que tuviese por objeto alguno de los servicios enumerados al final del artículo 7.8º de la LIVA como transposición del Anexo I de la Directiva del IVA[117]. Se trataba, por lo tanto, de un supuesto de no sujeción que se predicaba para la actividad *ad intra* del sector público llevada a cabo por los medios propios instrumentales.

3. La tercera novedad de la reforma introducida en la LIVA por la Ley 28/2014 consistió, tal y como adelantaba su exposición de motivos, en elevar a rango legal la doctrina administrativa de los denominados "entes técnico-jurídicos", si bien la reforma amplió su contenido al no exigir que esos entes

[117] De Miguel Canuto, Enrique, explica en "Las actuaciones de los entes públicos ante el IVA", op. cit., la evolución de estas figuras desde su introducción en la normativa sobre contratación pública española a comienzos de la primera década del siglo XXI, precisando que se trata de una específica forma de organización del ejercicio de una potestad administrativa. Mediante ella, el órgano titular de la potestad puede encomendar a una entidad que tenga atribuida la condición de medio propio y servicio técnico de la primera la misión –encomienda de gestión- de prestar determinados servicios o ejecutar obras necesarias para el ejercicio de dicha potestad administrativa (es la técnica conocida usualmente como actuación o contratación *"in-house"*). Obviamente, como señala este autor, el hecho de que el servicio que lleve a cabo el ente prestador esté no sujeto al IVA implica que no tendrá que repercutir el impuesto a la Administración pública o Entidad adjudicataria encomendante, y, al mismo tiempo, supone que ese ente verá perjudicado su derecho a deducir las cuotas de IVA que soporte como consecuencia de su actividad. A ello nos referiremos próximamente.

estuvieran participados exclusivamente por una única Administración pública, aunque en todo caso se exigiera, eso sí, que fueran de titularidad íntegramente pública. En consecuencia, a partir de este momento no estarían sujetas al IVA las prestaciones de servicios (no las entregas de bienes) llevadas a cabo por los entes, organismos o entidades integrantes del sector público según el artículo 3.1 del entonces vigente Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público[118] (por ejemplo, una sociedad mercantil estatal), a favor de las Administraciones Públicas de las que dependiesen, o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostentasen la titularidad íntegra de dichos entes[119]. Al igual que en el punto anterior, referido a las encomiendas de gestión, aquí la LIVA también se refiere a prestaciones de servicios *ad intra*, esto es, a favor de una Administración Pública[120]. Como siempre, la prestación del servicio quedaría sujeta al IVA, y no le sería por tanto de aplicación este supuesto de no sujeción, si tuviese por objeto alguno de los servicios enumerados al final del artículo 7.8º de la LIVA en el listado que es transposición del Anexo I de la Directiva del IVA que, como ya hemos recordado varias veces, recoge los servicios que el legislador europeo ha decidido que estén siempre sujetos al impuesto (sin perjuicio de que puedan gozar de alguna de las exenciones previstas en la normativa del IVA).

4. Precisamente en relación con ese listado de operaciones siempre sujetas al IVA, la reforma operada por la Ley 28/2014 introdujo dos cambios. El

[118] Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, BOE del día 16.

[119] Es importante resaltar este requisito de la titularidad íntegra (es decir, del 100% del capital social), pues el mencionado artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público incluía dentro del sector público, a efectos de la normativa sobre contratación pública, a las sociedades mercantiles participadas en más de un 50% por las diversas entidades que pueden conformar la Administración Pública.

[120] Guerrero Muñoz, María Dolores, en "Influencia de la jurisprudencia comunitaria en la prestación de servicios públicos por sociedades mercantiles locales: encomiendas de gestión e IVA", *El Consultor de los Ayuntamientos*, n.º 18, septiembre de 2017, explica la evolución de la doctrina de los "entes técnico-jurídicos" y de las encomiendas de gestión, en relación con el IVA.

primero fue meramente técnico, y consistió en sustituir la expresión "entes públicos" por la de "Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público" para referirse al sujeto activo de estas operaciones, en línea con la nueva descripción del elemento subjetivo del artículo 7.8º de la LIVA a la que nos hemos referido más arriba. La segunda modificación fue mucho más polémica, y consistió en retocar la letra l) de ese listado, hasta entonces referida a las actividades comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones, para aclarar que, a partir de entonces, a estos efectos se considerarían comerciales o mercantiles –es decir, sujetas al IVA en todo caso- aquellas actividades que generasen o *fueran susceptibles de generar* ingresos de publicidad no provenientes del sector público[121]. Este añadido no estaba incluido en el Proyecto de ley original de esta reforma[122]. Sin embargo, en el texto que el Senado devolvió al Congreso de los Diputados, tras introducir las enmiendas provenientes de la Cámara Alta, ya figuraba esta fórmula[123], a pesar de que ni en las enmiendas ni en el índice de enmiendas procedentes del Senado que se habían publicado previamente, el 2 de octubre de 2014, en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, hubiera rastro alguno de una propuesta de cambio en este sentido. Jiménez Compaired entiende que este cambio obedeció a una transaccional ofrecida por el grupo popular durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley[124]. En todo caso, como sugiere este autor, parece que la razón última de esta modificación fue dar una solución a la problemática que diversas televisiones autonómicas de nuestro país estaban sufriendo con motivo de que la AEAT les estuviera negando el derecho a deducirse una gran parte

[121] La cursiva es mía, para destacar la parte más discutida de esta modificación.

[122] Proyecto de ley publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, X Legislatura, número 109-1, el 6 de agosto de 2014. La página 9, que recoge la modificación del artículo 7.8º de la LIVA que estamos comentando, no incluye esta modificación.

[123] Enmiendas del Senado, mediante mensaje motivado, al Proyecto de ley, publicadas en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, X Legislatura, número 109-5, el 19 de noviembre de 2014. La página 19 recoge esta modificación.

[124] Jiménez Compaired, Ismael, "El IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre", op. cit., página 65.

de las cuotas de IVA soportadas en su actividad por el hecho de llevar a cabo, al menos en lo relativo a la programación emitida en abierto sin publicidad, operaciones que la Administración consideraba no sujetas al impuesto[125]. La solución dada por la Ley consistió en afirmar sin más que esas actividades, al ser *susceptibles* de generar ingresos no provenientes del sector público, quedaban sujetas al IVA en todo caso –de esta forma no

[125] Se trata de una controversia que se viene arrastrando desde hace muchos años, durante los cuales la AEAT ha cambiado el enfoque que inicialmente había utilizado en los procedimientos inspectores abiertos en relación con la aplicación del IVA a diversas televisiones y radios públicas. En un primer momento la Administración consideró a estas entidades como "entes duales" por realizar al mismo tiempo actividades gravadas por el IVA y actividades que quedaban no sujetas por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA. Como consecuencia, la Inspección entendió que, al realizar actividades no sujetas, estas televisiones debían ver limitado su derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en su actividad, y extendió las correspondientes actas. La Inspección defendió esta postura con apoyo en el informe A/4/31/14, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT. Posteriormente, y a raíz de la reforma legal de la letra l) de este artículo que estamos comentando, la AEAT puso el foco en que si, de acuerdo con esa reforma, se debía considerar que todas las actividades de estas televisiones estaban sujetas (y que por lo tanto todo el IVA que soportaban era deducible), entonces, en el caso de las emisiones emitidas en abierto sin contraprestación (sin publicidad) había que considerar que nos encontrábamos ante una actividad también sujeta al impuesto. En consecuencia, la Inspección entendió que se había devengado el IVA, y que la base imponible debía coincidir con las aportaciones presupuestarias recibidas por estas entidades de las Administraciones de las que dependían, por lo cual extendió las actas correspondientes.
El profesor Falcón y Tella ha hecho un seguimiento exhaustivo de este asunto, que se puede consultar en los siguientes artículos: Falcón y Tella, Ramón, "Los entes de "naturaleza dual" en el IVA: el caso de las televisiones y radios públicas", *Revista Quincena Fiscal* n.º 16, 2014; "De nuevo sobre la aplicación del IVA a las radios y televisiones públicas: las sentencias `Le Rayon d'Or' y `Saudaçor', *Revista Quincena Fiscal*, n.º 5, marzo de 2017; "La Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, y la aplicación del IVA a las televisiones autonómicas", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre de 2017; y "Cuestión prejudicial sobre la aplicación del IVA a las televisiones autonómicas", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 3, febrero de 2019. En los cuatro casos el artículo al que nos referimos se encuentra en las páginas que recogen el editorial de cada revista. Como resumen final de toda la evolución jurisprudencial de esta controversia legal, aunque con un tono mucho menos crítico que el de Falcón y Tella, vid. Castro de Luna, Manuel José, "Evolución doctrinal y jurisprudencial del tratamiento en el IVA de los servicios públicos de radio televisión", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 14, julio de 2022.
Finalmente, la STJUE (Sala Cuarta), de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizia*, (C-21/20), ECLI:EU:C:2021:743, estableció que en estos casos las subvenciones percibidas por estos entes no debían integrarse en la base imponible del impuesto porque cuando estas televisiones emitían en abierto (sin publicidad) no hacían prestaciones de servicio sujetas al IVA. Por lo tanto, el TJUE consideró –como inicialmente había defendido la AEAT en España- que estas televisiones debían ver restringido su derecho a deducir el IVA soportado por el hecho de llevar a cabo operaciones no sujetas al impuesto. En la misma línea se pronunció la sentencia de la Audiencia Nacional de 23 junio 2021, sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso n.º 527/2020, ECLI:ES:AN:2021:2854, y las resoluciones del TEAC RG 00/00360/2018 y RG 00/00364/2018, ambas de 20 de octubre de 2021, en las que este tribunal modificó su criterio sobre este asunto.

quedaría perjudicado el derecho de estas televisiones a deducir las cuotas de IVA soportadas en su actividad-. En 2017, como veremos, este añadido fue suprimido.

5. Por último, y aunque nos apartemos del análisis estricto de cómo el artículo 7.8º de la LIVA transpone el artículo 13 de la Directiva del IVA, es necesario traer a colación otra modificación que la Ley 28/2014 introdujo en la LIVA, por cuanto tiene una relación fundamental con el objeto de nuestro estudio.

   Ya dijimos que la realización por los organismos de Derecho público de entregas de bienes y prestaciones de servicios no sujetas al impuesto por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA trae como consecuencia inmediata que estas entidades vean limitado su derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en su actividad, dado que esas entidades incumplen el requisito de que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para sus operaciones gravadas[126]. Tanto la normativa europea como la española recogen una regla para determinar las cuotas de IVA soportado que un sujeto pasivo se puede deducir cuando lleva a cabo actividades sujetas pero exentas (que no dan derecho a deducción) y actividades sujetas no exentas (que sí dan derecho a deducción). Es la conocida como regla de la prorrata, que básicamente consiste en calcular el porcentaje de cuotas soportadas deducibles a que tiene derecho el sujeto pasivo en función de la proporción que representen sus operaciones con derecho a deducción con respecto al total de sus operaciones sujetas[127].

[126] Artículo 168 de la Directiva del IVA. En España, el artículo 94 de la LIVA establece que los sujetos pasivos sólo pueden deducir las cuotas del IVA soportadas por la adquisición o importación de bienes y servicios que se utilicen en operaciones sujetas al impuesto. Las operaciones incluidas en el supuesto de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA no cumplen, obviamente, este requisito.
[127] Artículos 173 a 175 de la Directiva del IVA, y artículos 102 y siguientes de la LIVA.

Sin embargo, la LIVA no regulaba qué ocurría con el derecho a deducir el IVA soportado cuando un sujeto pasivo llevaba a cabo conjuntamente operaciones sujetas (exentas o no exentas, con aplicación, en su caso, de la regla de la prorrata) y operaciones no sujetas. La Dirección General de Tributos, para cubrir este vacío legal, había desarrollado a lo largo de los años una consolidada doctrina con base en la sentencia *Securenta* del TJUE[128]. La Ley 28/2014 que ahora comentamos introdujo en el artículo 93 de la LIVA un nuevo apartado cinco que tenía por objeto regular, al fin, esta cuestión[129]. La reforma confirió rango legal a la doctrina sostenida hasta ese momento por la Dirección General de Tributos[130]. El nuevo apartado cinco del artículo 93 de la LIVA introdujo la novedosa regla de que el cálculo del importe de las cuotas de IVA soportadas que se podían deducir los sujetos pasivos que realizasen conjuntamente operaciones sujetas al impuesto (exentas y/o no exentas), y operaciones no sujetas por causa de lo establecido en el artículo 7.8º de la LIVA, debía hacerse siguiendo los siguientes dos pasos[131]:

A. En primer lugar, las cuotas de IVA soportadas por el ente público debían dividirse en tres grupos:

    1) Las que correspondiesen a adquisiciones de bienes y servicios que fueran a ser utilizados exclusivamente en la realización de operaciones no sujetas por causa del artículo 7.8º de la LIVA.

[128] STJUE (Sala Cuarta) de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen*, (C-437/06), ECLI:EU:C:2008:166.

[129] Es decir, la forma en que debían deducirse el IVA soportado los que la Dirección General de Tributos venía denominando en sus respuestas a consultas tributarias como "entes duales", pese a que, en puridad, lo "dual" en estos entes era su actividad, no su naturaleza jurídica.

[130] A modo de ejemplo, contestaciones a consultas tributarias V0366-09, de 23 de febrero de 2009, V0529-09, de 17 de marzo de 2009, V2353-10, de 28 de octubre de 2010 y V3101-13, de 18 de octubre de 2013.

[131] Seguimos el orden en la exposición de estos pasos que propone Jiménez Compaired, Ismael, en "El IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre", op. cit., páginas 54 y 55.

Estas cuotas no serían deducibles en proporción alguna, por lo que en este caso el cálculo terminaría aquí.

2) Las cuotas soportadas que correspondieran a adquisiciones de bienes y servicios que fueran a ser utilizados exclusivamente en operaciones sujetas. Estas cuotas, en principio, serían plenamente deducibles.
3) El tercer grupo estaría integrado por las cuotas de IVA soportadas que correspondieran a adquisiciones de bienes y servicios que fueran a ser utilizados simultáneamente tanto en operaciones sujetas como en operaciones no sujetas del artículo 7.8º de la LIVA. En este caso el sujeto pasivo podría deducirse un porcentaje de esas cuotas que él mismo tendría que calcular 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 la LIVA[132]. La Ley no aclaró en ese momento cuál debía ser ese criterio, más allá de decir que debía de ser razonable y homogéneo, y que debía ser sostenido en el tiempo salvo causa motivada que justificase su modificación[133]. Además, la Ley permitía que el cálculo se llevara a cabo utilizando de manera provisional los datos económicos del ejercicio anterior, sin perjuicio de la regularización que posteriormente hubiera que llevar a cabo[134]. Lo paradójico es

[132] Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si hubieran sido realizadas en el interior del mismo.

[133] La exposición de motivos de la Ley 28/2014 se limitaba a decir que el sujeto pasivo debía realizar el cálculo en función de un criterio razonable.

[134] Esto significaba que era responsabilidad del sujeto pasivo dar con un criterio que reuniera esas características, lo que ineludiblemente era tanto como tener una espada de Damocles pendiendo sobre su cabeza en forma de eventual procedimiento inspector en el que ese criterio pudiera ser discutido por el inspector de turno. La inseguridad jurídica a la que esta previsión legal abocaba al sujeto pasivo fue puesta de manifiesto por la doctrina científica. Así, De Miguel Canuto, Enrique, en "Las actuaciones de los entes públicos ante el IVA", op. cit., página 5, al comentar esta

que el Proyecto de ley de esta modificación legal sí recogía una sugerencia de un posible criterio de cálculo, pero éste fue eliminado de la redacción final de este artículo por una enmienda del Grupo Popular en la que se decía que era preferible que cada sujeto pasivo determinara el criterio de cálculo que le pareciera mejor[135]. Como paradoja adicional, ese criterio de cálculo que figuraba en el Proyecto de ley, y que luego fue eliminado del texto final, fue incluido finalmente en el artículo 93.cinco de la LIVA por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE del día 9), que fue la Ley que introdujo en el artículo 7.8º de la LIVA la quinta redacción de este artículo a la que a continuación nos vamos a referir[136].

B. En segundo lugar, el siguiente paso era que las cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo que fueran deducibles según los números 2) y 3) anteriores debían pasar, además, por los filtros de la regla de la prorrata y de la regla de los sectores diferenciados, como cualquier otra cuota de IVA soportada por los sujetos pasivos del impuesto.

---

modificación legal exponía, de una manera un tanto gráfica, y con las siguientes palabras, que "*La des-regulación parece haberse apoderado de la mente del legislador rodeando de brumas el principio constitucional de reserva de ley tributaria que exige la determinación de los parámetros de cuantificación de la deducción, que aquí deslumbran en su ausencia, exigencia constitucional que no puede ser sustituida por dotes adivinatorias del sujeto pasivo*".

[135] Jiménez Compaired, Ismael, en "El IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre", op. cit., explica detalladamente las vicisitudes de la aprobación de esta nueva norma (páginas 54 a 56).

[136] Aunque rectificar sea de sabios, la exposición de motivos de dicha Ley de Contratos del Sector Público no reconoció ningún error en el hecho de que la Ley 28/2014 finalmente no hubiera incluido en esta cuarta redacción la forma de realizar ese cálculo que, al menos a título de ejemplo, contenía el Proyecto de ley original. Lo veremos a continuación, al examinar la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA que nos ocupa.

De esta forma quedó regulada la manera en que los llamados "entes duales" podían calcular las cuotas de IVA soportado que tenían derecho a deducirse.

Pasamos a continuación a comentar la reforma legal que dio lugar a la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, que es la que actualmente está en vigor, y que se basa en la misma estructura de la cuarta redacción que acabamos de analizar.

2.4.B).e´) Quinta y actual redacción del artículo 7.8º (desde 10 de noviembre de 2017)

La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, a la que en lo sucesivo denominaremos "LCSP", modificó mediante su disposición final décima el artículo 7.8º de la LIVA de 1992 que estamos comentando, dando lugar a la quinta redacción de este precepto desde que esta Ley entró en vigor.

La LCSP también modificó otros dos artículos de la LIVA que inciden directamente en nuestra materia: el artículo 78.dos.3º, referido al tratamiento en el impuesto de las aportaciones dinerarias (subvenciones) efectuadas por las Administraciones Públicas para financiar la gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura y actividades de interés general, y el artículo 93.cinco, al que ya nos hemos referido más arriba, que regula la forma en que los mal llamados "entes duales" deben calcular el IVA soportado que se pueden deducir.

En la actualidad no hay ningún proyecto de Ley en tramitación para volver a modificar el citado artículo 7.8º de la LIVA[137]. En consecuencia, la quinta redacción de este precepto, cuya estructura ahora vamos a examinar, constituirá la base legal sobre la cual efectuamos en el capítulo II de esta tesis el análisis jurídico de cómo se regula esta materia actualmente en España y de sus puntos más controvertidos.

[137] Ni a ningún otro artículo de la LIVA que afecte al objeto de esta tesis, como los citados 78.dos.3º y 93.cinco.

La nueva redacción del artículo 7.8º introducida por la disposición final décima de la LCSP modificó distintos aspectos de la redacción precedente, algunos de naturaleza formal y otros más de fondo, pero manteniendo en lo esencial la estructura de este precepto tal como había quedado configurada en la cuarta redacción.

Las modificaciones de naturaleza formal incluyeron la corrección de errores gramaticales, la ordenación y estructuración del texto preexistente en distintos apartados numerados para darle una mayor claridad, y la adaptación de la terminología relacionada con la normativa sobre contratación pública a los nuevos conceptos y términos recogidos en la LCSP de 2017, que fue precisamente la que aprobó esta nueva redacción. Así, por ejemplo, el artículo 7.8.C) de la LIVA ya no alude a las "encomiendas de gestión" sino a los "encargos" ejecutados por las entidades que reúnan la condición de medio propio personificado de un poder adjudicador[138].

Las cuestiones de fondo que fueron modificadas por la LCSP en el artículo 7.8º de la LIVA son las siguientes. Por las razones que explicaremos, tendremos que referirnos también a las modificaciones introducidas en otros preceptos de la LIVA que no son el artículo 7.8º pero que tienen relación con el tratamiento en el IVA de las actividades de los organismos de Derecho público[139]. Por la misma razón

[138] La nueva LCSP, por lo demás, es más exigente que su predecesora a la hora de permitir que una determinada entidad, ente u organismo pueda reunir la condición de medio propio personificado de un poder adjudicador, lo que significa tanto como decir que se restringe la posibilidad de que los servicios prestados por ese medio propio personificado a su poder adjudicador no tengan la consideración jurídica de contrato a efectos de la LCSP (cfr. artículo 32 de la LCSP). El artículo 33 de la LCSP contempla la posibilidad de que se produzcan encargos por parte de entidades pertenecientes al sector público que no tengan la consideración de poder adjudicador a sus medios propios personificados, si bien este último no es uno de los supuestos de no sujeción contemplados en el artículo 7.8.C) de la LIVA.

[139] Varios autores se ocuparon de analizar las modificaciones introducidas en 2017 por la LCSP en la LIVA en esta materia, entre ellos destacamos a los siguientes: Falcón y Tella, Ramón, "La Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, y la aplicación del IVA a las televisiones autonómicas", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre de 2017, página editorial; Longás Lafuente, Antonio, "Novedades en el IVA a lo largo de 2017", *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 420,

aludiremos a las reformas introducida por la LCSP en otras leyes que no son la LIVA[140].

i. Se añadió un nuevo párrafo en el artículo 7.8, al que se identifica con la letra E), para afirmar que la no sujeción al impuesto se extiende también a los servicios (no a las entregas de bienes) prestados entre sí por las entidades que reúnan la condición de medio propio personificado del poder adjudicador, según la terminología de la LCSP, y por los entes, organismos o entidades del sector público definidos en el artículo 3.1 de la LCSP (los conocidos como "entes técnico-jurídicos", entre los que se incluyen, por ejemplo, las sociedades mercantiles estatales, como ya dijimos), siempre que todos ellos dependan íntegramente de la misma Administración Pública, y siempre, añadimos nosotros, que los servicios en cuestión no se encuentren incluidos en la relación de servicios siempre sujetos al IVA que ahora se contiene en la letra F) del artículo 7.8, que es transposición del Anexo I de la Directiva del IVA.

ii. La LCSP volvió a modificar la relación de servicios siempre sujetos al impuesto que se contiene en la letra F) del artículo 7.8, transposición del Anexo I de la Directiva del IVA. En concreto, y como ya adelantamos al explicar la estructura de la cuarta redacción de este artículo, se volvió a reformar la letra l´) de ese listado, para devolverla a su ser original, de tal forma que esta letra vuelve ahora a decir que estarán siempre sujetas al

marzo de 2018, páginas 5 a 64; Calvo Vérgez, Juan, "El IVA de los entes públicos tras la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembres, de Contratos del Sector Público", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 12, septiembre de 2018; Sánchez Huete, Miguel Ángel, "El IVA de las subvenciones vinculadas al precio. Intereses, lógicas y vaivenes normativos", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 18, octubre de 2018; De Bunes Ibarra, Manuel, "Radiotelevisiones públicas y entes públicos, otra vez", *Carta Tributaria*, n.º 67, octubre de 2020, páginas 53 a 72; Fernández Pavés, María José, "Análisis de la permanente problemática sobre la no sujeción de las Administraciones Públicas al IVA", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 7, 2021. Los artículos en los que no se cita el número de las páginas que ocupan en su revista es porque la consulta on-line no lo muestra.

[140] La entrada en vigor de las modificaciones referidas a la LIVA tuvo lugar el 10 de noviembre de 2017. Sin embargo, la entrada en vigor de las modificaciones de las otras leyes a las que vamos a referirnos se produjo el 9 de marzo de 2018 (cfr. la disposición final decimosexta de la LCSP).

impuesto las actividades comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, sin más añadidos, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. Se elimina por tanto la mención que se introdujo por la Ley 28/2014 en la cuarta redacción de esta letra, relativa a que se considerarían comerciales o mercantiles en todo caso aquellas actividades de esos entes que generasen o fueran *susceptibles de generar* ingresos de publicidad no provenientes del sector público[141].

iii. Hay otra modificación en el citado artículo 7.8º que, a nuestro juicio, no ha sido suficientemente señalada por la doctrina científica, a pesar de que tiene una enorme importancia para la aplicación de esta regla de no sujeción[142]. Ya sabemos que, desde la cuarta redacción de este artículo, en el elemento subjetivo de esta norma se distingue, de un lado, a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente a favor de terceros por las Administraciones Públicas [actividades *ad extra* del sector público, ahora englobadas en las letras A) y B) del artículo 7.8], y, del otro, a las prestaciones de servicios *ad intra* realizadas por las entidades que tengan la condición de medio propio personificado a favor del poder adjudicador que les haya hecho el encargo [ahora en la letra C)], o por los entes, organismos o entidades del sector público a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan [los llamados "órganos técnico-jurídicos", ahora en la letra D)]. Igualmente quedan no sujetas, como ya hemos comentado, las

[141] Nos remitimos a la explicación recogida en nota a pie de página más arriba, al comentar la estructura de la cuarta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, sobre la sujeción o no sujeción al impuesto de las actividades de las televisiones públicas consistentes en emitir programación en abierto y sin publicidad. La exposición de motivos de la LCSP justifica este paso atrás del legislador español en la sentencia STJUE (Sala Primera), de 22 de junio de 2016, *Ceský Rozhlas*, (C-11/15), ECLI:EU:C:2016:470, para afirmar que la normativa y jurisprudencia comunitaria exige clarificar el régimen de sujeción de la actividad de radiotelevisión efectuadas por las entidades del sector público, que solo deben quedar sujetas al Impuesto y ser generadores del derecho a la deducción cuando tengan carácter comercial, por lo que parece que se viene a decir, a *sensu contrario*, que la emisión en abierto sin publicidad es una actividad no sujeta y que, por tanto, no genera derecho a la deducción del IVA soportado por las televisiones. Como vimos *ut supra*, era el criterio que inicialmente mantuvo la AEAT al iniciar estas comprobaciones tributarias.

[142] En los artículos doctrinales que estamos mencionando sólo se menciona de pasada en algunos de ellos.

operaciones *ad intra* consistentes en servicios prestados entre las entidades mencionadas en las letras C) y D) dependientes de la misma Administración Pública [letra E)].

La novedad a la que nos referimos es que la letra A), que regula los supuestos de no sujeción al IVA de las actividades que las Administraciones Públicas realizan a favor de terceros (actividades *ad extra* del sector público), sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, ahora incluye también a las Entidades públicas de las letras C) y D) que lleven a cabo esas mismas actividades. Esto significa que, desde esta quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, es posible que la no sujeción al impuesto que se regula en este precepto sea también de aplicación a las entidades a las que se refieren los citados apartados C) y D) cuando lleven a cabo entregas de bienes y prestaciones de servicios a favor de terceros sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Recordemos que en esas dos letras se incluye un abanico muy amplio de entidades, entre las cuales podemos encontrar, por ejemplo, y como ya hemos señalado en otros apartados, fundaciones públicas, sociedades mercantiles de capital público, consorcios, entidades públicas empresariales, etc.

En consecuencia, las actividades que todas esas entidades realicen a favor de terceros quedarán no sujetas al IVA si las llevan a cabo sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria[143]. Por

[143] La AEAT lo explica en su Nota de 13 de diciembre de 2017 sobre las "*Principales novedades tributarias introducidas por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al Ordenamiento Jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE del día 9)*". En ella aclara, a modo de ejemplo, que, a diferencia de lo que pasaba con la cuarta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, con esta quinta redacción quedará no sujeto al IVA el servicio de recogida de basuras que una sociedad pública efectúe a los ciudadanos a cambio del pago de una tasa (por tratarse de una contraprestación tributaria). Consultado en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2017/Novedades_Ley9_2017.pdf el 14 de septiembre de 2022. Sin embargo, a mi

nuestra parte debemos añadir que esto llevará, como consecuencia aparejada, la de que el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en su actividad por esos entes se verá afectado en la forma establecida en el artículo 93.cinco de la LIVA del que ya hablamos en su momento y al que a continuación nos referiremos nuevamente. Todo esto es objeto de análisis en profundidad en los capítulos II y III de esta tesis. Ahora nos limitamos a dejar constancia de esta novedad introducida en la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA,

iv. Como ya adelantábamos al comentar la cuarta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, la LCSP también modificó el artículo 93.cinco de la LIVA, referido, como explicábamos entonces, a la posibilidad de que los llamados "entes duales" (entes públicos que llevan a cabo prestaciones de servicios sujetas al IVA conjuntamente con prestaciones de servicios no sujetas por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA) pudieran deducir una parte del IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios destinados simultáneamente a esos dos tipos de actividades.

Cuando la Ley 28/2014 introdujo este novedoso artículo 93.cinco no reguló la forma en que el sujeto pasivo podría calcular las cuotas de IVA que tendría derecho a deducir según esta nueva regla, sino que el artículo se limitó a decir que el método de cálculo seleccionado por el empresario o profesional debía seguir un criterio razonable y homogéneo de imputación

juicio no es posible que, con la regulación actual, una sociedad mercantil pueda ser el sujeto activo de una tasa, dado que nuestro ordenamiento jurídico tributario tiene conceptuados los tributos como ingresos públicos exigidos por una *Administración pública*, cualidad que no es predicable de una sociedad mercantil, aunque sea de capital público (artículo 2.1 de la Ley General Tributaria). Esta imposibilidad se ha visto corroborada tras la nueva regulación de las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza tributaria (tributos) y las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria (principalmente tarifas) introducida por la LCSP, que supone que los importes percibidos por una sociedad mercantil por la prestación de servicios públicos tendrán la naturaleza jurídica de tarifas, no de tributos. Lo veremos en su momento al analizar en el capítulo II el elemento objetivo del artículo 7.8º de la LIVA, pero ya adelantamos que la Dirección General de Tributos ha corregido esta interpretación de la AEAT en diversas contestaciones a consultas tributarias.

de las cuotas soportadas, y que dicho criterio debía mantenerse en el tiempo salvo que se produjeran causas razonables que justificaran su modificación. Esta previsión legal podía sumir al sujeto pasivo en un estado de permanente inseguridad jurídica, debido a que no tendría forma de saber si la Administración tributaria consideraría correcta la forma de cálculo diseñada a estos efectos a menos que sufriera el correspondiente procedimiento de comprobación tributaria, con resultados impredecibles. En su momento vimos que el Proyecto de Ley de lo que luego fue la Ley 28/2014 que llevó a cabo esa modificación legal sí que contenía una fórmula de cálculo a título de ejemplo, que fue suprimida cuando el texto definitivo fue aprobado.

Pues bien, el apartado tercero de la disposición final décima de la LCSP recuperó esa fórmula de cálculo que el Proyecto de la Ley 28/2014 contenía a modo de ejemplo, basada en la proporción que el volumen de ingresos de las operaciones sujetas al IVA representen en el total de ingresos del sujeto pasivo, y la introdujo tal cual en el artículo 93.cinco de la LIVA[144]. Nos encontramos ante un precepto, el apartado cinco del artículo 93 de la LIVA,

[144] En concreto, ese nuevo párrafo establece que, a efectos de calcular las cuotas de IVA que pueden deducirse estos mal llamados "entes duales", 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 las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad. Debe señalarse que este criterio no es obligatorio, sino opcional, con la particularidad de que en este caso la Ley manifiesta expresamente su conformidad con el mismo, lo que, al menos, permite al sujeto pasivo tener la seguridad de que hay un criterio de cálculo que en teoría no le va a ser discutido en una eventual comprobación tributaria. Longás Lafuente, Antonio, en "Novedades en el IVA a lo largo de 2017", op. cit., página 41, advierte de que el hecho de que se permita al sujeto pasivo elegir entre esta fórmula u otra pudiera ser contrario al principio de neutralidad del IVA, puesto que, por ejemplo, podría ocurrir que el sujeto pasivo optase por la fórmula recogida en el artículo 93.cinco de la LIVA (que atiende al porcentaje que los ingresos por operaciones sujetas representan con respecto al total de ingresos de todas sus operaciones), a pesar de que la proporción de ingresos sujetos al IVA (con derecho a deducción) pudiera ser mayor que el porcentaje real de afectación de los bienes o servicios adquiridos a las actividades sujetas al IVA. Por nuestra parte, sin negar que esto pudiera ser efectivamente así, creemos que, mientras el legislador no corrija esa eventual distorsión, el sujeto pasivo, por un elemental principio de seguridad jurídica, debería estar tranquilo en el caso de que se acoja a la fórmula propuesta en el artículo 93.cinco de la LIVA, fórmula que, además, la propia Dirección General de Tributos está calificando como "preferente" por su equivalencia con la regla de la prorrata (consultas V3193-20, de 26 de octubre, y 0007-21, no vinculante, de 29 de abril).

que, en realidad, no constituye en sí mismo transposición expresa de un artículo de la Directiva del IVA, sino que es una creación *ex novo* del legislador español para tratar de salvar una laguna de dicha Directiva en la forma propuesta por el TJUE.

v. La disposición final décima de la LCSP modificó también el artículo 78.dos.3º de la LIVA. Se trata de una norma que regula el tratamiento en el IVA de la percepción de subvenciones públicas. Lo que hace el citado artículo es incluir en el concepto de contraprestación, a efectos del IVA, a las subvenciones percibidas por el sujeto pasivo que estén vinculadas directamente al precio de las operaciones que éste lleve a cabo y que se encuentren sujetas al impuesto. La consecuencia de esta regla es que el sujeto pasivo se ve obligado a incluir en la base imponible de sus operaciones sujetas al impuesto el importe de dichas subvenciones, así como a repercutir el impuesto correspondiente e incluirlo en sus correspondientes declaraciones de IVA. La novedad introducida por la LCSP consiste en excluir de esta regla, y por lo tanto de la obligación de incluirlas en la base imponible del impuesto, a dos tipos de aportaciones dinerarias efectuadas por las Administraciones Públicas:

   a) Las destinadas a financiar la gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión, y

   b) Las destinadas a financiar actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.

   Dado que el beneficiario de estas aportaciones económicas puede ser un organismo de Derecho público de los incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 7.8º de la LIVA, la LCSP introdujo un último párrafo en el

artículo 93.cinco de la LIVA, artículo al que antes nos hemos referido, para determinar cómo afectan la percepción de esas aportaciones al derecho de esas entidades a deducir el IVA soportado. Como esto se aparta de lo que es la transposición de la Directiva del IVA *stricto sensu*, nos referiremos a estas reglas con detalle en el capítulo III de esta tesis, que está dedicado a las limitaciones que los mencionados organismos sufren en sus deducciones de IVA como consecuencia de llevar a cabo actividades no sujetas al impuesto por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA.

vi. Por último, y para concluir con esta revisión de las modificaciones introducidas por la LCSP que afectan al objeto de esta tesis, mencionaremos que las disposiciones finales novena, undécima y duodécima de la LCSP modificaron tres leyes distintas a la LIVA en una cuestión directamente vinculada con la no sujeción al impuesto prevista en el artículo 7.8.

Esas Leyes fueron: i), la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria (se modificó la disposición adicional primera); ii), el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (se añadió un nuevo apartado 6 al artículo 20); y iii), la Ley 8/1989, de 13 de abril, del Régimen Jurídico de las Tasas y los Precios Públicos (se añadió una letra c al artículo 2)[145].

La modificación fue común para las tres normas, cada una en sus respectivos ámbitos de aplicación, y consistió en la regulación por primera vez en España de las prestaciones patrimoniales de carácter público, que ahora se definen en la disposición adicional primera de la LGT[146]. Las que son de

[145] En adelante esas tres normas las citaremos como "LGT" (o "Ley General Tributaria"), "LHL" y "LTPP", respectivamente.

[146] Las prestaciones patrimoniales de carácter público se mencionan en el fundamental artículo 31.3 de la Constitución Española, que exige que su establecimiento se haga necesariamente por Ley. Esta figura, utilizada recurrentemente por el Tribunal Constitucional (particularmente, aunque

carácter público tributario se hacen coincidir con las tres clases de tributos que se recogen en el artículo 2 de esa Ley (impuestos, tasas y contribuciones especiales). Las de carácter público no tributario se definen como las demás prestaciones que, exigidas coactivamente, respondan a fines de interés general. En la materia objeto de esta tesis esto tiene una importancia trascendental, pues recuérdese que el artículo 7.8º de la LIVA, al regular el supuesto de no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios *ad extra* realizadas directamente por las Administraciones Públicas, exige que, o bien no haya contraprestación, o que la contraprestación recibida sea tributaria. Nos detendremos con detalle en este punto en el capítulo II, cuando analicemos el funcionamiento de esta regla[147].

De esta forma disponemos ya de una panorámica general de la forma en que la normativa española ha transpuesto la Directiva del IVA en esta materia, particularmente de las versiones de dichas normas que se encuentran hoy en vigor y sobre las que va a centrarse el análisis jurídico de esta tesis.

Como hemos podido comprobar, el supuesto de no sujeción a este impuesto de las actividades de los organismos de Derecho público pivota sobre el artículo 7.8º de la LIVA, actualmente en su quinta redacción, pero también son de aplicación el artículo 78.dos.3º, referido a la posible inclusión en la base imponible del IVA de determinadas subvenciones (que pueden ser concedidas a favor de sociedades mercantiles privadas, pero también a sociedades o entidades públicas), y el artículo 93.cinco, que regula la forma en que los mal denominados "entes duales" deben calcular el importe del IVA soportado que se pueden deducir como consecuencia

no sólo, en la STC 185/1995, de 14 de diciembre, ECLI:ES:TC:1995:185) para delimitar los perfiles que caracterizan a los tributos, carecía de una regulación a nivel legal, cuestión que fue abordada por la LCSP en la forma que estamos exponiendo.

[147] Para el estudio de la novedosa figura de las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza *no* tributaria, véase el clarificador artículo de Martínez Lago, Miguel Ángel, "Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina", *AEDAF*, paper n.º 22, 2023, al cual tendremos ocasión de aludir cuando nos refiramos a esta figura en el capítulo II. Este documento está disponible en www.aedaf.es. Consultado el 27 de marzo de 2024.

de llevar a cabo simultáneamente actividades sujetas al IVA y actividades que quedan no sujetas por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA. Los tres preceptos, como hemos tenido ocasión de ver, fueron modificados por la LCSP de 2017.

Para finalizar con esta exposición de la forma en que el legislador español ha regulado en la LIVA de 1992 la no sujeción al IVA de las actividades de los organismos de Derecho público debemos señalar que el desarrollo reglamentario de la LIVA en esta materia es prácticamente inexistente. El Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, al que en lo sucesivo nos referiremos como "RIVA", fue aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del día 31). Inicialmente el artículo 1 del RIVA estaba dedicado, precisamente, a las "Actividades de los Entes públicos", y contenía disposiciones relativas al cálculo de la regla del 80% que vimos que se aplicaba durante lo que hemos llamado "primera redacción" del artículo 7.8º de la LIVA[148]. Sin embargo, dado que esta regla del 80% tuvo escaso éxito y fue eliminada en la segunda redacción de la Ley de impuesto, el artículo 1 del RIVA, en paralelo, fue suprimido por el Real Decreto 296/1998, de 27 de febrero. Actualmente dicho artículo se dedica a una materia completamente distinta, y el RIVA no contiene ninguna previsión sobre la posible no sujeción al impuesto de las actividades de estos organismos.

Seguidamente, como conclusión de este capítulo I, vamos a emitir un juicio crítico sobre si la transposición de la normativa europea que el legislador español ha efectuado del artículo 13 de la Directiva del IVA se puede considerar correcta. No obstante, antes haremos una breve mención a la situación existente en aquellos territorios de nuestro país donde no rige la LIVA de 1992, bien porque son territorios forales con normas propias en materia de IVA, bien porque en ellos no se aplica el IVA sino un impuesto indirecto distinto pero equivalente.

[148] El citado artículo decía: "*1. Las disposiciones relativas a la no sujeción de las operaciones efectuadas por los Entes públicos se aplicarán con independencia respecto de cada una de las actividades económicas distintas que, en su caso, realicen los mismos.*
2. Los ingresos de cada actividad económica de los Entes públicos comprenderán la totalidad de los obtenidos en la misma, con exclusión de los derivados de operaciones financieras."

2.4.C) Las normas aprobadas sobre esta materia en los Territorios Históricos del País Vasco, en la Comunidad Foral de Navarra, en la Comunidad Autónoma de Canarias y en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

Antes de pasar a exponer el juicio crítico que nos merece la transposición efectuada por el legislador español de la Directiva del IVA en la materia que nos ocupa, debemos recordar que la LIVA de 1992 no rige en todo el territorio español. Los tres Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra disponen de su propia normativa, de acuerdo con el artículo 2 de la LIVA. Por su parte, las Islas Canarias (como territorio excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de los negocios llevado a cabo por la Unión Europea) y Ceuta y Melilla (en tanto en cuanto territorios no comprendidos en la Unión Aduanera europea) no se consideran dentro del ámbito espacial de aplicación del impuesto en el territorio español, según el artículo 3 de la LIVA, y aplican un impuesto general indirecto equivalente, pero distinto, al IVA.

La manera más sintética de resumir la cuestión a nuestro lector es afirmar que la regla de no sujeción al IVA (o impuesto general indirecto equivalente) de la actividad de los organismos de Derecho público vigente en cada uno de estos territorios no difiere significativamente de la del artículo 7.8º de la LIVA. La diferencia principal radica en que en cada territorio se está siguiendo una u otra de las distintas versiones que ese artículo ha tenido desde la promulgación de la LIVA en 1992[149].

Así, Ceuta, Melilla, Navarra y Bizkaia aplican en sus respectivos territorios la misma versión del artículo 7.8º que está actualmente en vigor en el territorio común y que conocemos como "quinta redacción". Álava, por su parte, reproduce en su normativa la que hemos llamado "cuarta redacción" del citado artículo. Gipuzkoa mantiene en vigor lo que en territorio común hemos denominado "tercera

[149] Cfr. Anexo I de esta tesis doctoral.

redacción" del artículo 7.8º de la LIVA de 1992. Y en Canarias se aplica también una norma idéntica a la última versión de este artículo de la LIVA, con una particularidad que señalaremos seguidamente.

Veamos brevemente cómo se regula esta cuestión en cada uno de esos territorios.

1. En el caso de la Comunidad Foral de Navarra, el artículo 1 del Convenio Económico con el Estado en vigor[150] otorga a Navarra la potestad de mantener, establecer y regular su propio régimen tributario de acuerdo con las reglas de armonización que el propio Convenio regula. De esta forma, el artículo 32 del Convenio establece que en la exacción del IVA, incluido el recargo de equivalencia, Navarra aplicará los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral de Navarra podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Los artículos 33 y 34 del Convenio regulan, respectivamente, la exacción y la gestión e inspección del impuesto.

   De acuerdo con este marco legal, que le obliga a aplicar en el IVA los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del resto del Estado, Navarra tiene aprobada la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. El artículo 7.8º de esta Ley Foral regula la no sujeción al IVA de determinadas actividades de las entidades de Derecho público exactamente igual a como lo hace el artículo 7.8º de la LIVA que ya conocemos, en la versión hoy vigente (que hemos denominado "quinta redacción"), por lo que las

[150] Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (BOE del día 27).

conclusiones a las que lleguemos en esta tesis doctoral serán trasladables a la regulación de esta materia en esta comunidad autónoma.

2. En la Comunidad Autónoma del País Vasco, el artículo 1 del Concierto Económico vigente entre el Estado y el País Vasco establece que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los tres Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales. Por su parte, el artículo 26 señala que el IVA es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

   Este marco legal explica que cada uno de los tres Territorios Históricos disponga de su propia Ley reguladora del IVA.

   - En el Territorio Histórico de Álava el impuesto se regula en el Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero. Su artículo 7.8º regula la posible no sujeción al IVA de las actividades de las entidades de Derecho Público. La redacción de este artículo coincide con lo que hemos llamado "cuarta redacción" del artículo 7.8º de la LIVA estatal (como lo confirma el hecho de que esa redacción fuera aprobada por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2015, de 10 de marzo, que se justifica por la aprobación, entre otras, de la Ley estatal 28/2014, que fue la que dio forma a esa "cuarta redacción" de la LIVA estatal). Por lo tanto, aunque muchas de las conclusiones

a las que lleguemos en esta tesis doctoral puedan ser extrapolables a la normativa foral alavesa, deberá tenerse en cuenta que la redacción del artículo 7.8º de esta norma no corresponde con la que está en vigor en el territorio común, sino a la versión anterior.

- En el Territorio Histórico de Bizkaia, el impuesto se regula en la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre. Su artículo 7.8º regula la no sujeción al IVA de determinadas actividades de las entidades de Derecho público exactamente igual a como la regula el artículo 7.8º de la LIVA que ya conocemos, en la versión hoy vigente (que hemos denominado "quinta redacción"), por lo que las conclusiones a las que lleguemos en esta tesis doctoral serán trasladables a la regulación de esta materia en esta comunidad autónoma.

- En el Territorio Histórico de Gipuzkoa, el impuesto se regula en el Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre. Su artículo 7.8º regula la no sujeción al IVA de determinadas actividades de las entidades de Derecho Público. La redacción actual proviene de la reforma introducida por el Decreto Foral 12/1998, de 17 de febrero, y viene a coincidir con lo que hemos llamado "tercera redacción" del artículo 7.8º de la LIVA estatal. Es, por tanto, de las tres normativas que regulan el IVA en los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, la que se encuentra más desfasada en esta materia con respecto a la normativa vigente en el territorio común. Por este motivo, aunque muchas de las conclusiones a las que lleguemos en esta tesis doctoral puedan ser extrapolables a la normativa foral guipuzcoana, deberá tenerse en cuenta que la redacción del artículo 7.8º de esta norma no se corresponde con la que está en vigor en el territorio común.

3. En la Comunidad Autónoma de Canarias no se aplica el IVA porque su territorio está excluido de la armonización de los impuestos sobre el volumen de los negocios llevado a cabo por la Unión Europea. En las Islas Canarias es de aplicación el Impuesto General Indirecto Canario ("IGIC" en adelante), que fue creado por la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (BOE del día 8)[151]. El artículo 9.9º de esta Ley regula el supuesto de no sujeción de algunas de las actividades llevadas a cabo por las entidades de Derecho público en la misma forma que lo hace el artículo 7.8º de la LIVA en su versión vigente a día de hoy[152]. Sin embargo, en la regulación de ese artículo 9.9º hay una diferencia fundamental, ya que, aunque su redacción sea idéntica a la de la LIVA, no contiene el listado de actividades que se consideran siempre y en todo caso sujetas al impuesto que en la Ley estatal se recoge en la letra F) del artículo 7.8º como transposición del Anexo I de la Directiva del IVA. Es una opción que el legislador, en este caso, se pudo permitir, dado que el IGIC no es un impuesto armonizado a nivel europeo. Las conclusiones que alcancemos en esta tesis doctoral podrán ser

[151] Aunque las reglas principales del IGIC, incluido el supuesto de no sujeción al que nos vamos a referir, se contienen en esta Ley estatal, la atribución de competencias normativas en algunos aspectos de este impuesto a la Comunidad Autónoma de Canarias que aprobó la disposición adicional octava de Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (BOE del día 19), ha motivado que grandes bloques de la normativa de este impuesto referidos a elementos esenciales (exenciones, tipos de gravamen, etc.) hayan pasado a estar ahora regulados en la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, de la Comunidad Autónoma de Canarias (Boletín Oficial de Canarias de 1 de julio).

[152] Esa similitud entre la normativa del IVA y la normativa del IGIC ha llevado al Tribunal Supremo a precisar que, aunque es indudable que la Directiva del IVA no es de aplicación al IGIC, dado que el territorio canario está excluido del ámbito de aplicación de esta norma europea, la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el artículo 7.8º de la LIVA puede ser aprovechable para interpretar la norma equivalente en el IGIC, cuando la redacción de ambas normas sea coincidente. Tal coincidencia, además, expresa el deseo del legislador español de que ambos tributos estén armonizados en España en la medida en que ello sea posible (SSTS 967/2020 y 1116/2020, sala de lo contencioso-administrativo, de 18 y 19 de mayo, ECLI ES:TS:2020:967 y ES:TS:2020:1116, fundamentos de derecho cuarto de ambas sentencias). Véase el artículo de Hernández González, Francisco, "La armonización del IGIC con e IVA; las sentencias del Tribunal Supremo de 18 y 19 de mayo de 2020, un punto de inflexión en un proceso inacabado", *Revista Hacienda Canaria*, n.º 54, 2020, páginas 27 a 45.

extrapoladas a este impuesto teniendo siempre en cuenta que se trata de un impuesto distinto del IVA y que el citado artículo 9.9º, aunque idéntico en todo lo demás al artículo 7.8º de la LIVA, no contiene el citado listado de actividades que se consideran siempre sujetas.

4. Finalmente, las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla no aplican tampoco el IVA en sus respectivos territorios por cuanto ambas están excluidas del ámbito de aplicación de este impuesto por no formar parte de la Unión Aduanera europea. En su lugar, en ambas ciudades se aplica el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación ("IPSI"), regulado en la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (BOE del día 26). El artículo 6 de esta norma establece que no estarán sujetas a este impuesto las operaciones a las que se refiere el artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido. En consecuencia, la regulación del artículo 7.8º de la LIVA estatal es de plena aplicación en el IPSI, por lo que las conclusiones que alcancemos en esta tesis doctoral serán extensibles a este impuesto.

2.5 Juicio crítico sobre la transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA en la LIVA.

En este apartado emitiremos nuestra opinión sobre si el artículo 7.8º de la LIVA, en su redacción actualmente vigente (que hemos llamado "quinta redacción"), ha transpuesto correctamente el artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006[153].

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE)[154] recoge en sus artículos 110 a 113 varias disposiciones en materia fiscal. El artículo 113

[153] Aunque nos centraremos en el artículo 7.8º también haremos mención al artículo 7.9º, referido a la posible no sujeción de las concesiones y autorizaciones administrativas.
[154] La versión consolidada de este tratado se encuentra publicada en el DOUE n.° C 326 de 26 de octubre de 2012.

dispone que el Consejo, por unanimidad, con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia. Este artículo, que corresponde al artículo 93 del antiguo Tratado de las Comunidad Económica Europea, es el fundamento de que la Unión Europea haya aprobado sucesivas directivas que armonizan el IVA en toda la Unión[155].

El artículo 289 del TFUE señala que las directivas obligarán al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios que hayan de seguir para ello. Como ha declarado el TJUE, lo relevante es el resultado que se obtiene, no el medio a través del cual se consigue[156]. El proceso por el que los Estados miembros dan fuerza a una directiva mediante la aprobación de medidas de aplicación apropiadas es lo que se conoce como transposición de la directiva.

En el caso del IVA la transposición de las sucesivas directivas que han regulado este impuesto en la Unión no ha sido un proceso fácil, como lo demuestran las numerosas sentencias del TJUE que han puesto de manifiesto incorrectas

[155] Directivas a las que a lo largo de este trabajo estamos denominando Primera y Segunda Directiva (de 1967), Sexta Directiva (de 1977) y Directiva del IVA (de 2006), actualmente en vigor. Los esfuerzos de la Unión Europea por armonizar los distintos sistemas tributarios existentes en los Estados miembros han tenido desiguales resultados. Mientras que en materia de tributación directa (impuestos sobre las rentas de las personas físicas e impuestos sobre las rentas de las personas jurídicas) son pocas las normas aprobadas en busca de dicha armonización, el resultado es bien distinto si se analiza lo sucedido con la tributación indirecta, en donde la Unión ha conseguido que todos los Estados miembros regulen internamente un impuesto sobre el valor añadido armonizado gracias a las directivas citadas, y que utilicen un mismo Arancel aduanero.

[156] STJUE de 3 de febrero de 2000, *Amengual Far*, (asunto C-12/98), apartado 12: *Procede recordar a este respecto que, con arreglo al artículo 189, apartado 3, del Tratado CE (actualmente artículo 249 CE, apartado 3), la Directiva obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.*

transposiciones o el incumplimiento de los plazos marcados para llevar a cabo la transposición por parte de los distintos Estados miembros, varias de ellas referidas a España[157].

La cuestión de los posibles defectos o incorrecciones en la transposición española de la normativa europea sobre esta materia ha sido una constante desde el mismo momento en que se promulgó la LIVA de 1985 hasta la actualidad, cuando está vigente la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA de 1992.

Casado Ollero, en una fecha tan temprana como 1986 –primer ejercicio de aplicación del IVA en España-, se preguntaba si la normativa legal y reglamentaria española se adecuaba a los mandatos y exigencias comunitarias[158]. Muchísimos otros autores después se han hecho la misma pregunta, e incluso ha habido órganos judiciales y administrativos nacionales que han puesto en duda en algún momento la corrección de las sucesivas versiones aprobadas por el legislador español del artículo 4.5 de la LIVA de 1985, primero, y del artículo 7.8º de la LIVA de 1992 después.

A la vista de que ya han transcurrido más de treinta y cinco años desde la entrada en vigor del IVA en España, y teniendo en cuenta la gran cantidad de autores que se han ocupado de esta cuestión, nos centraremos en el análisis de cada uno de los distintos aspectos de la transposición que han generado controversia en la doctrina científica durante todo este tiempo. No obstante, nos parece necesario advertir que a la fecha en que estas líneas son escritas ni la Comisión Europea ni el TJUE tienen abierto ningún tipo de procedimiento en el que se ponga en duda la adecuación de la transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA efectuada en nuestro país.

---

[157] Por ejemplo, la STJUE de 23 de mayo de 1990, *Comisión/España*, (asunto C-31/89), ECLI:EU:C:1990:226; y la STJUE de 14 de diciembre de 1995, *Comisión/España*, (asunto C-16/95), ECLI:EU:C:1995:459.

[158] Casado Ollero, Gabriel, "El IVA y las operaciones de los entes públicos", *Impuestos*, tomo II, 1986, páginas 189 a 210.

Partiremos del examen de la versión del artículo 7.8º de la LIVA que se encuentra hoy en vigor ("quinta redacción", introducida por la LCSP en 2017). Recordamos al lector que en el Anexo I de este trabajo se reproducen las distintas cinco versiones que ha tenido el artículo 7.8º de la LIVA y los artículos de las Directivas del IVA que en cada momento han sido objeto de transposición.

2.5.A) El elemento subjetivo.

El artículo 13 de la Directiva del IVA cuya transposición vamos a examinar está situado en el Título III, denominado "*Sujetos Pasivos*". Sin embargo, conviene aclarar que lo que se regula en dicho Título III no corresponde exactamente con el "*sujeto pasivo*" al que se refiere el artículo 36 de la LGT española, que define a esta figura como el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal (el pago de la cuota tributaria), así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El "*sujeto pasivo*" al que alude el artículo 36 de la LGT, como obligado al pago de la cuota tributaria, equivale más bien al "*deudor del IVA*" o "*deudor del impuesto ante el Tesoro Público*" regulado en los artículos 193 y siguientes de la Directiva del IVA de 2006, es decir, a la persona que tiene que abonar el importe neto del IVA a través de la correspondiente declaración del impuesto[159].

La doctrina científica ha puesto de manifiesto en muchas ocasiones que lo que realmente se regula en el Título III de la Directiva del IVA, donde se ubica el artículo 13 al que nos estamos refiriendo, aunque se denomine "*sujetos pasivos*", corresponde más bien a lo que sería la definición de empresario o profesional a efectos de este impuesto[160].

[159] Artículos 206 y 207 de la Directiva del IVA.

[160] Por ejemplo, Alemany Sánchez de León, Luis F., "El IVA en la actividad municipal. Análisis de algunas cuestiones interpretativas", *Tributos Locales*, n.º 9, 2001, página 24. Anteriormente, Jiménez Compaired, Ismael, *Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*, op. cit., página 83, y demás autores que ahí se citan.

Teniendo esto presente resulta más fácil comprender el sentido del artículo 13 de la Directiva, que, aunque aluda a que determinados organismos de Derecho público no tendrán la consideración de "*sujetos pasivos*" en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, en realidad está queriendo decir que, en esos casos, esos entes no tendrán la consideración de empresarios y que, por lo tanto, en esos supuestos no se cumplirá con el hecho imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios porque faltará el elemento subjetivo consistente en la presencia de un empresario o profesional[161].

El artículo 13 de la Directiva del IVA, al regular este supuesto de no sujeción, se refiere a "*Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público*". El actual artículo 7.8º de la LIVA española, como ya hemos visto, es mucho más exhaustivo en el detalle del elemento subjetivo de esta regla, pero no siempre ha sido así. Mientras que la enumeración de organismos de Derecho público del artículo 13 de la Directiva (y también del artículo 4.5 de su precedente, la Sexta Directiva del IVA de 1977) no ha sufrido ninguna alteración en todos los años de su vigencia, la delimitación del elemento subjetivo de este supuesto de no sujeción en las Leyes españolas de 1985 y de 1992 ha sido objeto de varias modificaciones.

El Anexo II de esta tesis doctoral contiene un cuadro en el que se puede comprobar la forma en que las sucesivas Directivas, así como las leyes españolas de 1985 y 1992, han regulado el elemento subjetivo del supuesto de no sujeción al IVA de la actividad de los organismos de Derecho público.

[161] En algunas de sus contestaciones a consultas tributarias la Dirección General de Tributos ha reconocido este extremo. Así, en la número V2601-22, de 21 de diciembre, referida a una determinada actividad del Banco de España, respecto de la cual se afirma que queda dentro del ámbito de aplicación del artículo 7.8º de la LIVA, se aclara que "*la realización de dichas operaciones no implica el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que las mismas, aun teniendo la condición de entregas de bienes, no se encuentran sujetas a dicho Impuesto, al no ser realizadas por quien tenga la condición de empresario o profesional*".

El citado cuadro, que es inevitablemente extenso, contiene una comparación entre la enumeración de organismos de Derecho público de las dos directivas del IVA de 1977 y de 2006 –que no ha variado en el tiempo– y las enumeraciones que a lo largo de los años han ido ofreciendo tanto el artículo 5.6 de la LIVA de 1985 como el artículo 7.8º de la LIVA de 1992.

La información contenida en ese cuadro pone de manifiesto que la definición en la normativa europea del elemento subjetivo de este supuesto de no sujeción se caracteriza por su permanencia en el tiempo, en contraste con los cambios que se han ido produciendo en España a lo largo de los años.

Sin embargo, y a mi juicio, esta circunstancia no debería ser motivo de crítica al legislador español, aun cuando sea inevitable pensar que estos vaivenes legislativos hayan podido ser fuente de una profunda inseguridad jurídica en los organismos de Derecho público, muchos de las cuales no han tenido claro a lo largo de los años si su actividad se veía afectada o no por este supuesto de no sujeción al IVA, y, sobre todo, si su derecho a deducir el IVA soportado en su actividad podía verse limitado por esta circunstancia.

No debería ser objeto de crítica, decíamos, porque aunque los conceptos "Estado", "regiones", "provincias" y "municipios" que maneja el artículo 13.1 de la Directiva del IVA son, a priori, suficientemente claros como para facilitar una transposición pacífica a los ordenamientos nacionales, la referencia a los "demás organismos de Derecho público" constituye, por el contrario, un auténtico concepto jurídico indeterminado que ha originado verdaderos quebraderos de cabeza a los Estados miembros cuando han tratado de determinar en sus respectivos territorios a qué entidades podía alcanzar esta regla de no sujeción[162].

[162] Quebraderos de cabeza fácilmente comprobables en las numerosas sentencias del TJUE dictadas sobre esta cuestión, como por ejemplo las que estamos citando en este trabajo. La doctrina señala que la falta de un concepto inequívoco de "organismo de Derecho público" en la normativa europea se debe probablemente al enfoque funcional utilizado por el TJUE en su

El TJUE tiene dicho en reiteradas ocasiones que el concepto de "demás organismos de Derecho público" del artículo 13.1 de la Directiva del IVA constituye una categoría residual de organismos que forman parte de la autoridad pública, distintos de los demás organismos que se mencionan específicamente en el citado artículo 13.1 (es decir, distintos de los Estados, las regiones, las provincias y los municipios). El concepto de "demás organismos de Derecho público", según el tribunal, debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión, puesto que ese artículo de la Directiva del IVA no contiene remisión alguna al Derecho de los Estados miembros, lo que impide, añadimos nosotros, que la transposición se pueda hacer mediante una remisión a una norma nacional que defina lo que es un organismo de Derecho público. Y, además, dice el TJUE, la interpretación de ese término ("demás organismos de Derecho público"), en cuanto constituye una excepción a la regla general de sujeción al impuesto, debe ser objeto de interpretación estricta, bajo la premisa de considerar que la enumeración recogida en dicha disposición es exhaustiva, sin que ni siquiera sea lícito recurrir a la definición del concepto de "organismo de Derecho público" formulada en el artículo 1, apartado 9, de la Directiva 2004/18 (sobre contratación pública), por ser ésta una norma con finalidades distintas a la que persigue el precepto de la Directiva del IVA que estamos comentando[163].

Con estas premisas, ciertamente tenemos que reconocer que no es fácil acertar con una correcta transposición a la normativa interna del elemento subjetivo de la regla de no sujeción del artículo 13 de la Directiva del IVA en lo referente a la expresión "demás organismos de Derecho público"[164].

---

jurisprudencia, en contraste con la existencia de conceptos específicos -y discrepantes- de lo que es un "organismo de Derecho público" en algunos Estados miembros (*vid.* el trabajo de D'Angelo, Giangiacomo, "New Frontiers in the VAT Regime for Public Bodies", *Intertax*, volumen 46, número 12, diciembre de 2018, página 1016.)

[163] STJUE de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor*, (asunto C-174/14), ECLI:EU:C:2015:733, apartados 43 a 55, y jurisprudencia que en ella se cita.

[164] Es muy significativo que la propia Comisión Europea reconociera, en su primer informe sobre el sistema común del IVA, y en relación con la regla de no sujeción del artículo 4.5 de la Sexta Directiva de 1977, que "*It is left to the Member States to define the activities engaged in by public bodies "as*

A todo lo anterior hay que añadir dos circunstancias más que abundan en la dificultad expuesta. La primera es que el TJUE ha declarado en numerosas ocasiones, y en supuestos concretos referidos a esta regla de no sujeción, que *la adaptación del Derecho interno a una Directiva no exige necesariamente que sus disposiciones se reproduzcan formal y textualmente en otra disposición legal expresa y específica, y que, en función de su contenido, puede ser suficiente con un contexto jurídico general, siempre que éste asegure efectivamente la plena aplicación de la Directiva de un modo bastante claro y preciso*[165], lo que a nuestro entender supone reconocer que no hay una sola manera de transponer correctamente la Directiva del IVA.

La segunda circunstancia a la que aludíamos es que, como veremos en breve con detalle, la propia jurisprudencia del TJUE ha ido delimitando en el tiempo lo que este órgano judicial entiende por "organismo de Derecho público", abriendo paulatinamente el abanico de posibles entidades que pueden considerarse incluidas dentro de ese concepto.

Con todo ello se entenderá mejor por qué consideramos que las sucesivas modificaciones introducidas por el legislador español en la definición legal del elemento subjetivo del artículo 7.8º de la LIVA están justificadas por su intención

---

public authorities". It was not possible to produce a Community definition because of the wide divergencies between Member States on this point. This situation gives rise to a number of difficulties, albeit limited in extent by the list given in Annex D to the Directive, concerning the activities in respect of which the above bodies are considered taxable persons.", lo que viene tanto a significar que la Comisión Europea es consciente de la dificultad de disponer de un concepto unívoco de "organismo de Derecho público" a nivel comunitario y de que, en consecuencia, será cada uno de los Estados miembros los que tengan que decidir qué entidades quedarán incluidas bajo esta expresión. La Comisión parece consolarse con el hecho de que el Anexo D de la Sexta Directiva (Anexo I de la Directiva de 2006) garantiza en todo caso el gravamen de las actividades que ahí se enumeran. [Comisión Europea, "*First Report from the Commission to the Council on the application of the common system of value added tax, submitted in accordance with Article 34 of the Sixth Council Directive (77/388/EEC) of 17 May 1977*", COM(83)426, Bruselas, 14 de septiembre de 1983, página 30.] No hay traducción oficial al español.

[165] Por todas, STJUE de 4 de junio de 2009, *Salix*, (asunto C-102/08), ECLI:EU:C:2009:345, apartado 40, en el que se citan numerosas otras sentencias en el mismo sentido.

de que la transposición del artículo 13 fuera en cada momento lo más ajustada posible al camino que iba marcando el TJUE. En alusión a esta dificultad de hacer una transposición correcta en este punto, algún autor ha señalado que es imposible no tener en cuenta "*el contexto de dificultades que han tenido los Estados miembros de la Unión para abordar una transposición convincente del artículo 13 de la Directiva han sido enormes. Un remedo de lo que dice* [la Directiva], *no sirve; pero cualquier originalidad parece que se sale del marco comunitario*"[166].

La LIVA de 1985 aludía en su artículo 5.6º al Estado, a las Entidades en que éste se organizase territorialmente y a sus Organismos autónomos como entidades a las que podía ser de aplicación esta regla de no sujeción[167]. El artículo 8.9º del RIVA de 1985, además, en un evidente ejercicio de exceso reglamentario que ya fue denunciado por el Tribunal Supremo[168], estableció que el supuesto de no sujeción no se aplicaría cuando los referidos Entes actuasen por medio de empresa privada o empresa mixta o, en general, de empresas mercantiles. La enumeración de la LIVA de 1985 se demostró incompleta conforme el TJUE, en aplicación de los criterios jurisprudenciales que hemos señalado más arriba, fue declarando en sucesivas sentencias que este supuesto de no sujeción podía ser de aplicación también, bajo ciertas condiciones, a otro tipo de entidades o personas relacionadas

[166] Jiménez Compaired, Ismael, "El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas", *Revista española de Derecho Financiero*, número 153, enero-marzo de 2012, página 175.

[167] Falcón y Tella, con referencia a esta configuración del elemento subjetivo en la LIVA de 1985, puso de manifiesto que esta transposición no se ajustaba plenamente al mandato de la Sexta Directiva del IVA de 1977 en tanto en cuanto parecía querer limitar la no sujeción a las Administraciones de base territorial y a sus organismos autónomos, mientras que el tenor de la mencionada Directiva permitía extender la norma a todos los Entes de Derecho público. Teniendo en cuenta que este artículo fue escrito en 1992, y observando la evolución posterior de la jurisprudencia del TJUE y de la normativa española, no podemos sino calificar el diagnóstico del profesor Falcón y Tella como visionario (Falcón y Tella, Ramón, "Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA: STJCEE de 25 de julio de 1991", *Revista Impuestos, I*, 1990, páginas 1121 a 1134.)

[168] STS de 10 de marzo de 2000, sala de lo contencioso administrativo, recurso 4040/1995, sentencia número 1925/2000, ECLI:ES:TS:2000:1925, fundamento de derecho segundo, que ya hemos citado cuando tratamos de la génesis de la LIVA de 1985.

de alguna manera con el sector público, sin ni siquiera descartar que incluso también pudiera ser de aplicación a personas físicas[169].

La LIVA de 1992 comenzó su andadura mediante una escueta mención a los "entes públicos" y una aclaración de que el supuesto de no sujeción no se aplicaría cuando los referidos entes actuasen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles[170]. Sin embargo, al igual que sucedió con la LIVA de 1985, la jurisprudencia del TJUE siguió abriendo camino a que otro tipo de entidades pudieran quedar incluidas en este supuesto de no sujeción (por ejemplo, universidades públicas, sociedades mercantiles públicas o autoridades nacionales)[171].

---

[169] Así por ejemplo la STJUE (Pleno) de 26 marzo 1987, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de los Países Bajos* (asunto C-235/85), aunque descartó que los Notarios pudieran beneficiarse de este supuesto de no sujeción, no lo hizo porque éstos no tuvieran una forma jurídica propia de lo que en España conocemos como una Entidad pública, sino porque, de acuerdo con la normativa de los Países Bajos, no estaban integrados en la organización de la Administración Pública (apartado 22), lo que implica que el TJUE, a priori, no era contrario a considerarlos como un organismo de Derecho público por el simple hecho de ser personas físicas. Exactamente lo mismo se deduce del Auto del TJUE (Sala Séptima), de 21 de mayo de 2008, *Mihal/Daňový úrad Košice V*, (Asunto C-456/07), ECLI:EU:C:2008:293, referido a los servicios prestados por un particular en su condición de agente facultado para las ejecuciones judiciales, actividad que el TJUE declara que está sujeta al impuesto, aunque consista en actos cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública. El tribunal razona que aun suponiendo que efectúen actos de esta índole en el ejercicio de sus funciones, los agentes facultados para esa actividad no la ejercían en calidad de organismo de Derecho público, puesto que no estaban integrados en la organización de la Administración Pública, sino en cuanto actividad económica independiente, desarrollada en el marco de una profesión liberal.

[170] Esa escueta mención a los "entes públicos" supuso, de facto, ampliar el ámbito subjetivo de esta regla de no sujeción más allá de las Administraciones Públicas de sustrato territorial. Así lo puso de manifiesto en su momento Martínez de la Hoz, Marcelino, en "Los entes públicos locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido", *Crónica Tributaria*, n.º 67, 1993, página 76.

[171] El informe A/3/51/12 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT sobre la tributación en el IVA de la actividad de los entes públicos, reconocía esta circunstancia en su páginas 16 y 17: *"A título de ejemplo, el TJUE ha considerado englobados en el concepto de Organismos públicos, como personas jurídicas de derecho público, a organismos tales como Universidades Públicas (sentencia de 20 de junio de 2002 as C-287/00 Comisión/Alemania) al Fondo Nacional de Construcción de carreteras griego (sentencia de 12 de septiembre de 2000 C-260/98 Comisión/Grecia), a una determinada autoridad holandesa que explotaba una infraestructura viaria concreta (sentencia 12 de septiembre de 2000 asunto C-408/97 Comisión/Países Bajos) o la autoridad portuguesa que explotaba los puentes sobre el Tajo al paso por Lisboa (sentencia de 8 de marzo de 2001 asunto C-276/98 Comisión /Portugal)"*. Por nuestra parte, añadimos la STJUE de 4 de junio de 2009, *Salix*, (asunto C-102/08), ECLI:EU:C:2009:345,

Ante esta coyuntura, la Memoria del Gobierno para defender la aprobación de la ley 28/2014, que iba a dar lugar a la cuarta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, puso de manifiesto que el "*artículo 7.8º de la Ley del Impuesto adolecía de cierta complejidad y pasa a ordenarse, incorporando una definición de qué se entiende por Administración Pública a estos efectos*". Y, en efecto, una vez aprobada dicha Ley, el artículo 7.8º de la LIVA quedó con la que hemos denominado "cuarta redacción", y pasó a enumerar las entidades, entes y organismos que debían considerarse incluidas en el ámbito subjetivo de esta regla de no sujeción[172]. Recordemos que esta cuarta redacción es la base sobre la que descansa la quinta redacción, hoy vigente.

Las redacciones cuarta y quinta del artículo 7.8º de la LIVA, por tanto, se diferencian sustancialmente de las redacciones primera, segunda y tercera en lo relativo a lo que estamos denominando "elemento subjetivo" de este supuesto de no sujeción.

En las tres primeras redacciones el legislador transpuso inicialmente la normativa europea mediante una mera mención a los "entes públicos", con el añadido de que la no sujeción no sería de aplicación si esos entes actuaban por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles[173].

Como adelantaba la Memoria del Proyecto de la Ley 28/2014, la cuarta redacción del artículo 7.8º apostó por una definición mucho más detallada del elemento

referida a una Cámara de Industria y Comercio, y la STJUE de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor*, (asunto C-174/14), ECLI:EU:C:2015:733 (y jurisprudencia que en ella se cita), que permite aplicar la no sujeción a una actividad llevada a cabo por una sociedad mercantil a favor de la Administración pública que la controla.

[172] Cfr. Anexo II de esta tesis.

[173] Ya por entonces algunos autores recomendaban suprimir esa mención a que la actividad de las empresas mercantiles de capital público no podía beneficiarse de esta regla de no sujeción al IVA (Rodríguez Márquez, Jesús, "La gestión de los servicios públicos municipales y el Impuesto sobre el Valor Añadido: RTEAC de 6 de junio de 2001", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 22, 2002, página 5.) El tiempo, como ya hemos adelantado, y como seguiremos insistiendo, les dio la razón.

subjetivo de este supuesto de no sujeción, refiriéndolo a la actividad de las "Administraciones Públicas", pero describiendo de manera precisa qué es lo que se debía entender por "Administraciones Públicas" a estos efectos, y dando entrada de manera decidida a todas las entidades de naturaleza no territorial que también componen el sector público (Mutuas de accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social, fundaciones públicas, consorcios públicos, sociedades mercantiles de capital público, Agencias Estatales, Universidades Públicas, entidades públicas empresariales, organismos autónomos, etc.), bien porque ejecutasen "encomiendas de gestión" ("encargos", en la actual quinta redacción) en su condición de "medio propio e instrumental y servicio técnico" de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo (hoy "medio propio personificado del poder adjudicador" que haya ordenado el encargo), o bien porque los entes, organismos o entidades integrantes del sector público prestasen servicios a favor de las Administraciones Públicas de las que dependieran íntegramente (lo que tradicionalmente se ha conocido como doctrina de los "órganos técnico-jurídicos").

La quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, introducida por la LCSP, respetó esta estructura e, incluso, dio dos pasos más, al extender la posible no sujeción en el IVA a, en primer lugar, las entregas de bienes y los servicios prestados a terceros (actividades *ad extra*) por estas mismas entidades de naturaleza no territorial, a cambio de una contraprestación tributaria o sin contraprestación, y, en segundo lugar, a los servicios prestados entre sí por dichas entidades (actividades *ad intra*).

De esta forma, con la actual quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA han quedado incluidas en este supuesto de no sujeción una pluralidad de organismos de Derecho público distintos de los Entes públicos territoriales. Evidentemente la no sujeción al IVA de las actividades de estos organismos de naturaleza no territorial sólo se va a producir en circunstancias muy concretas que la propia Ley define, bien en operaciones a favor de terceros (prestaciones de servicios y entregas de bienes a cambio de una contraprestación tributaria o sin contraprestación, que hemos

llamado actividades *ad extra* del sector público), bien en actividades *ad intra* (los servicios prestados para la ejecución de encargos recibidos de un poder adjudicador, o la realización de actividades en su condición de "órganos técnicos jurídicos" a favor de la Administración Pública de la que dependan íntegramente), o bien en los servicios prestados por esas mismas entidades entre sí.

Por tanto, el elemento subjetivo de este supuesto de no sujeción abarca hoy legalmente el campo de aplicación más amplio que le ha reconocido nunca la normativa española[174]. Con ello el legislador ha tratado de poner fin a una larga serie de controversias surgidas durante la vigencia de la LIVA de 1985 y de las tres primeras redacciones del artículo 7.8º de la LIVA de 1992, sobre todo en lo referente a la aplicación del IVA a las actividades llevadas a cabo por las sociedades mercantiles de carácter público tanto hacia dentro del grupo público como a favor de terceros.[175]

Pues bien, la actual estructura del elemento subjetivo en el artículo 7.8º de la LIVA ha merecido críticas positivas por parte de la doctrina[176], que no parece haber mostrado dudas sobre si el artículo 13 de la Directiva ha quedado bien transpuesto en este punto.

---

[174] Aunque debe tenerse en cuenta que desde el punto de vista de la normativa europea ese elemento subjetivo no ha sufrido variación en todas estas décadas, puesto que, como ya hemos señalado, las dos Directivas del IVA no han sufrido modificación en este aspecto.

[175] Rodríguez Vegazo, Antonio J., antes de la cuarta y quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, lo explicó con mucha claridad en "IVA y sector público: un serio problema a resolver", *Carta Tributaria*, Monografías, número 3, 1ª quincena de febrero de 2012. En la Introducción de este artículo señalaba que "*Con ciertas excepciones, la normativa española hasta épocas relativamente recientes había sido más o menos pacífica. Y lo sigue siendo si de Entes públicos territoriales se trata. Sin embargo, en los últimos años, la ampliación del perímetro subjetivo del sector público, que cada vez más intenta operar por medio de fórmulas privadas asociativas, ha ocasionado una evolución divergente de la interpretación que ha de darse a la tributación de las AAPP en el IVA. Las posturas de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) y del Tribunal Económico Administrativo Central, y la jurisprudencia del Tribunal Supremo, no han sido del todo convergentes. Las principales controversias se producen cuando se trata de delimitar la aplicación del IVA a las sociedades mercantiles de capital público"*.

[176] Jiménez Compaired, Ismael, "El IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre", op. cit., página 50: "*La definición que provee el texto introducido ha de ser valorada de manera positiva y nos excusa de otras indagaciones*".

En mi opinión, coincidente con la de los autores, no es posible achacar al texto español, a priori, una mala transposición puesto que, como hemos señalado al principio de este apartado, el TJUE deja un amplio margen de discrecionalidad a los Estados miembros sobre cómo llevar a cabo el traslado a nuestra normativa interna de lo que pretende la Directiva del IVA.

La amplitud de los términos en que han quedado redactadas las letras A), B), C), D) y E) del artículo 7.8, que, como hemos visto, actualmente permiten la inclusión en el ámbito de aplicación de este precepto de una pluralidad de organismos de Derecho público no territoriales, se puede justificar porque, tal y como está redactada la Ley española, se trata de casos en los que hay un aparente control de esos entes y de sus actividades –al menos, de las actividades cuya no sujeción al IVA se discute– por parte de las Administraciones Públicas de las que dependen.

Esa es precisamente la línea marcada por el TJUE en la muy destacable sentencia *Saudaçor*[177], en la cual el tribunal aceptó que una sociedad mercantil pudiera ser considerada "organismo de Derecho público" a estos efectos debido a que había un evidente control de la sociedad por parte de la Administración Pública propietaria de su íntegro capital social, y a que, además, esa Administración Pública ejercía una influencia determinante sobre la actividad de la empresa[178]. Para ello, uno de los

[177] STJUE de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor*, (asunto C-174/14), ECLI:EU:C:2015:733. Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "Sujeción al IVA de los Servicios prestados por sociedades instrumentales constituidas por entes públicos", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 398, mayo de 2016, páginas 111 a 120, comentó esta sentencia, y apuntaba, como idea de gran interés, que la doctrina que establece el TJUE en esta sentencia debería permitir considerar también como no sujeta la actividad que estas sociedades mercantiles realizasen a favor de terceras personas -y no sólo al ente público del que dependieran-, puesto que la Directiva del IVA no hace depender esta regla de no sujeción de la condición que tenga el destinatario del servicio. Cabe destacar que este artículo fue escrito bajo la vigencia de lo que hemos llamado "cuarta redacción" del artículo 7.8º LIVA. Posteriormente, bajo la "quinta redacción" de este precepto, hemos visto que, tal y como afirmaba este autor, efectivamente la Ley española ha acabado estableciendo esa no sujeción en actividades de sociedades mercantiles del sector público realizadas a favor de particulares (respetando, obviamente, el resto de requisitos contenidos en dicho artículo).

[178] Que es justo lo contrario de lo que ocurría en el caso que dio lugar a la STJUE de 25 de julio de 1991, *Recaudadores*, (asunto C-202/90), ECLI:EU:C:1991:332, apartados 19 y 20, en donde el

parámetros de comprobación de esa dependencia que utilizó el Tribunal fue la de que el organismo que se estuviera examinando gozara de las mismas prerrogativas de poder público que la Administración Pública de la que dependiese, como así ocurría en este caso en relación con la facultad de expropiar[179].

Ahora bien, en sentencias posteriores el TJUE se ha mostrado más restrictivo en cuanto a la posibilidad de que una sociedad mercantil pueda ser considerada "organismo de Derecho público" a estos efectos. Así, en la sentencia dictada en el caso *Nagyszénás*[180], el tribunal negó esta posibilidad a una sociedad debido a que no veía suficientes evidencias de que pudiera ser calificada como "organismo de Derecho público".

En las dos sentencias mencionadas el TJUE recoge una serie de criterios que, a su juicio, han de tenerse en cuenta, al menos de forma indiciaria, para decidir si una determinada entidad –en los dos casos analizados se trataba de sociedades mercantiles de capital público– puede ser considerada como un "organismo de Derecho público" a estos efectos, siempre bajo la premisa de que la última palabra la debe tener el órgano jurisdiccional nacional. Esos criterios son los siguientes[181]:

Tribunal denegó la aplicación de este supuesto de no sujeción a la actividad llevada a cabo por los recaudadores de las Zonas Primera y Segunda del Ayuntamiento de Sevilla debido a que, aunque esos recaudadores ejecutaban actos cuya ejecución entraba dentro de las prerrogativas de la autoridad pública, se trataba de "terceros independientes", por lo que no podían catalogarse como organismos de Derecho público a estos efectos.

[179] El TJUE cambia aquí su planteamiento con relación a sentencias anteriores. Hasta *Saudaçor* venía estableciendo que el hecho de que un determinado organismo gozase de alguna de las mismas prerrogativas de Derecho público que la Administración Pública de la que dependiese no era decisivo para calificarlo como "organismo de Derecho público". Ahora, en el apartado 58 de la sentencia, señala que ese dato, aunque no sea definitivo, sí es un "indicio importante". En el mismo sentido, Terra, Ben & Kajus, Julie, "*A Guide to European VAT Directives*", op. cit., página 433.

[180] STJUE de 22 de febrero de 2018, *Nagyszénás*, (asunto C-182/17), ECLI:EU:C:2018:91, apartado 54.

[181] STJUE de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor*, (asunto C-174/14), ECLI:EU:C:2015:733, apartados 56 a 68, y STJUE de 22 de febrero de 2018, *Nagyszénás*, (asunto C-182/17), ECLI:EU:C:2018:91, apartados 46 a 54. El TEAC ha hecho un clarificador resumen de estos requisitos exigidos por el TJUE en su resolución de 22 de julio de 2020, RG 00-00800-2017, fundamento de derecho tercero.

- Que la sociedad pública tenga las mismas prerrogativas de poder público que la Administración territorial de la que depende (por ejemplo, expropiar);
- Que la sociedad deba considerarse integrada de alguna forma en la organización de la Administración Pública de la que depende;
- Que su capital social pertenezca íntegramente a la Administración Pública, y que no esté abierto a la participación de particulares;
- Que la Administración Pública sea su único cliente, o bien que otros posibles clientes reciban sólo prestaciones "accesorias" de importancia marginal;
- Que la Administración Pública esté legitimada para dar indicaciones a la sociedad sobre cómo llevar a cabo su actividad, y que incluso pueda supervisarla;
- Que el Derecho privado aplicable a la sociedad mercantil tenga una importancia secundaria con respecto a las normas de Derecho público que le sean de aplicación;
- Que la sociedad no tenga competencia en los servicios que presta, o que dichos servicios no sean adjudicados a operadores privados, por ejemplo a través de una licitación;
- Que exista un acto legislativo por el que se decida la creación de la sociedad.

Si a todos estos posibles criterios para determinar si una entidad puede ser considerada a estos efectos "organismo de Derecho público" sumamos i), la enorme diversidad de entes, organismos y entidades existentes en España que tienen algún tipo de vinculación orgánica con la Administración pública; ii) que cada Estado miembro de la Unión Europea tiene su propia tipología de entes, organismos y entidades "públicas"[182]; iii) que dentro del propio ordenamiento jurídico español hay distintas definiciones de lo que es el "sector público"[183]; iv) que las funciones

[182] Problema puesto de manifiesto por nuestro Instituto de Estudios Fiscales en "*Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde sobre el futuro del IVA [COM(2010)695FINAL]"*, Instituto de Estudios Fiscales, (documento 24/2011), Madrid, 2011, páginas 8 y 10.

[183] A modo de ejemplo, el artículo 2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE del día 2), contiene una definición de sector público cuyo perímetro no

encomendadas a cada uno de estos entes, organismos y entidades cambian en el tiempo y son variables en número y en intensidad (en el sentido de que a veces se ejercen por estos organismos como "autoridad pública" y a veces no), y v), las diversas formas de gestión de los servicios públicos aceptadas por nuestro ordenamiento jurídico[184], nos parece que es indiscutible la dificultad de hacer una correcta transposición en las normativas nacionales del elemento subjetivo del artículo 13 de la Directiva del IVA.

La actual norma española, quinta versión del artículo 7.8º de la LIVA, está diseñada de tal forma que, en los supuestos previstos en dicho artículo, se atisba un cierto control, tanto orgánico como de sus actividades, de los organismos de Derecho público no territoriales por parte de sus Administraciones Públicas, tal como pide el TJUE en las sentencias que hemos citado.

No obstante, cabe destacar que la Abogada General del TJUE Julianne Kokott, en las conclusiones presentadas en el caso *Fluvius Antwerpen*, señala que, a su juicio, los requisitos que exige el TJUE en las dos sentencias que acabamos de mencionar buscan demostrar que un determinado organismo (o sociedad mercantil) forma parte integrante de la organización de una Administración Pública y realiza actos que forman parte de las prerrogativas de poder público. Esto, a su entender, implica que una sociedad de capital constituida conforme al Derecho privado nunca podría cumplir esos requisitos, lo que supondría que no podría ser considerada "organismo de Derecho público" a estos efectos[185].

coincide exactamente con el perímetro del sector público tal como lo define el artículo 3 de la LCSP. A su vez, el perímetro del sector público tal como se define en el artículo 3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, (BOE del día 18), no coincide con ninguno de los dos anteriores.

[184] Sobre todo en el ámbito local (gestión directa, gestión indirecta). A ello nos referiremos en el capítulo II de esta obra cuando analicemos en detalle la aplicación de los artículos 13 de la Directiva del IVA y 7.8º de la LIVA a los que nos estamos refiriendo.

[185] Conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto C-677/21, *Fluvius Antwerpen*, el 12 de enero de 2023, ECLI:EU:C:2023:24, apartado 57.

Ahora bien, el TJUE, en la sentencia dictada en ese asunto, sin entrar a valorar esta afirmación de la Abogada General, acabó señalando que, sin perjuicio de la apreciación que deba realizar el órgano jurisdiccional remitente, dado que el juez nacional es el único competente para interpretar el Derecho del Estado miembro de que se trata, procedía señalar que los estatutos de *Fluvius* lo califican de persona jurídica de Derecho público con un estatus sui generis, lo que confirmó el Gobierno belga en sus observaciones. Además, como estructura de cooperación intermunicipal, la administración de *Fluvius* se atribuye a cargos electos de los municipios que participan en esa cooperación y sus funciones son las que dichos municipios ejercen conjuntamente. Así pues, a la vista de estos datos, y a pesar de la denominación de "asociación titular de una encomienda de gestión" (Opdrachthoudende vereniging), un organismo como *Fluvius* responde, a juicio del TJUE; a la definición de organismo de Derecho público, en el sentido del artículo 13, apartado 1, de la Directiva del IVA de 2006[186].

Es preciso advertir que, en el caso de España, el propio TEAC ha mostrado en varias resoluciones dudas sobre si la decisión del legislador español de permitir que una parte de las operaciones realizadas por sociedades mercantiles de capital público quede no sujeta al IVA se puede considerar una transposición correcta del artículo 13 de la Directiva, puesto que, a su juicio, los requisitos recogidos para ello en las dos sentencias del TJUE antes referidas (*Saudaçor* y *Nagyszénás*) no lo permitirían. En las citadas resoluciones el TEAC utiliza expresiones como que el artículo 7.8º de la LIVA sienta "un tratamiento distinto del establecido por el TJUE en las sentencias antes referidas", o que hay una aparente "antinomia jurídica" entre la ley española y la jurisprudencia emanada por el TJUE en esta cuestión, o que esta no sujeción puede "resultar cuestionable a la luz de la jurisprudencia emanada por el TJUE en interpretación del artículo 13 de la Directiva del IVA", o que se trata de

[186] STJUE (sala séptima), de 27 de abril de 2023, *Fluvius Antwerpen*, (C-677/21), ECLI:EU:C:2023:348, apartado 50.

una norma de no sujeción "sobre la que ya hemos expresado ciertas dudas acerca de su encaje con el Derecho de la Unión"[187].

Obviamente es perfectamente lícito que el TEAC, en un análisis descarnado de la cuestión, manifieste estas dudas sobre si es correcta la transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA en este punto, efectuada por el artículo 7.8º de la LIVA en la redacción actualmente vigente. Ahora bien, desde el punto de vista de los contribuyentes (estamos pensando principalmente en los organismos de Derecho público que tienen que aplicar estas normas en el ámbito autonómico y local, dado que el Estado es el recaudador último de este impuesto) es muy desconcertante que el TEAC, que tiene encomendada la labor de unificación de criterio en materia tributaria[188], manifieste en sus resoluciones dudas sobre la legalidad de la transposición española en esta materia, cuando el impulsor de las modificaciones legales que estamos comentando fue la propia Dirección General de Tributos[189]. La posición en la que quedan los organismos de Derecho público que tienen que aplicar estas normas es de una evidente inseguridad jurídica, puesto que lo que dice por un lado el artículo 7.8º de la LIVA a impulsos de la Dirección General de Tributos le puede ser discutido por el otro lado por la propia Administración en sede de un procedimiento económico-administrativo[190].

---

[187] Resolución del TEAC en la reclamación 00/6730/2017, de 19 de noviembre de 2020, fundamentos de derecho tercero, cuarto y quinto. En el mismo sentido, resolución del TEAC de 22 de julio de 2020 (reclamación 00/3422/2020).

[188] Artículo 229 de la Ley General Tributaria.

[189] Que es, además, el centro directivo competente para resolver las consultas tributarias reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria.

[190] Afortunadamente el TEAC, en las dos resoluciones a las que hemos hecho mención, encontró la forma de aplicar al caso el artículo 7.8º de la LIVA a pesar de las dudas que le generaba la transposición española. La solución a la que recurrió el TEAC, ciertamente alambicada, fue la siguiente. Aunque en un principio el TEAC barajó una aplicación directa del artículo 13 de la Directiva del IVA ("efecto directo del Derecho de la Unión"), que a su juicio supondría no aplicar la regla de no sujeción prevista en el artículo 7.8º de la LIVA para las sociedades de capital público, finalmente descartó hacerlo, puesto que, en su opinión, el artículo 11 de la Directiva del IVA (régimen especial del grupo de entidades) permitiría llegar a la conclusión de que las actividades realizadas por esas sociedades a las Administraciones Públicas de las que dependen estarían, efectivamente, no sujetas al IVA. Siendo esto así, no es posible, según la Jurisprudencia del TJUE sobre el "efecto directo" de las directivas, hacer una aplicación directa del artículo 13 de la Directiva del IVA, pues hay una norma, el artículo 11 de esa misma directiva, que permite llegar a la misma conclusión alcanzada por el legislador español en el discutible -desde la perspectiva del

La cuestión ha terminado llegando al Tribunal Supremo. En efecto, la resolución del TEAC 00/6730/2017, de 19 de noviembre de 2020, que aceptó a regañadientes, por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA, la no sujeción al IVA de la actividad llevada a cabo por una sociedad de capital íntegramente público, fue impugnada ante la Audiencia Nacional. La Audiencia Nacional, a su vez, dictó la sentencia de 25 de enero de 2023[191], en cuyo fundamento jurídico tercero aceptó también la no sujeción al impuesto reconocida por el TEAC por aplicación del citado artículo 7.8º de la LIVA. Pues bien, esta sentencia ha sido impugnada ante el Tribunal Supremo por varios motivos, y uno de ellos es si es correcto, a la vista de la jurisprudencia del TJUE, que la normativa española prevea esa no sujeción de los servicios públicos prestados a través de sociedades mercantiles de de capital público. El Tribunal Supremo ha dictado el 24 de enero de 2024 un Auto en el que admite a trámite el recurso[192], que, en la fecha en que se cierra esta tesis, está pendiente de ser resuelto.

TEAC- artículo 7.8º de la LIVA (la no sujeción de los servicios prestados por una sociedad mercantil de capital público a la Administración pública de la que depende). El TEAC llegó incluso a plantear una cuestión prejudicial al TJUE sobre esto, pero fue inadmitida a trámite por carecer el TEAC de naturaleza jurisdiccional. Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 264, se manifiesta partidario de esa tesis. El profesor Ramón Falcón y Tella, por el contrario, se opuso en su día radicalmente a esa interpretación en su trabajo "Cuestión prejudicial sobre la aplicación del IVA a las televisiones autonómicas", op. cit., bajo el argumento de que el régimen de grupos en el IVA presupone una sociedad mercantil como cabecera del grupo, cosa que aquí no sucede. Comparto su crítica.

[191] SAN de 25 de enero de 2023, ECLI:ES:AN:2023:179, dictada en el recurso 817/2021.

[192] Auto del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2024, recurso de casación 2379/2023, ECLI:ES:TS:2024:780A. En los fundamentos de derecho cuarto y quinto, ambos *in fine*, el Tribunal Supremo advierte de que la no sujeción al IVA de los servicios públicos prestados a través de sociedades mercantiles de capital público, que actualmente se reconoce en el artículo 7.8º de la LIVA, podría ser "*ratificada, matizada o rectificada*" a la luz de la jurisprudencia del TJUE. A quien suscribe esta tesis le parece que, en efecto, lo que va a juzgar el Tribunal Supremo es si es correcta esa posible no sujeción al IVA de la actividad *ad extra* de esas sociedades de capital público. No obstante, el texto del Auto es un poco ambiguo, como también lo es en este punto la sentencia de la Audiencia Nacional que se recurre, ya que, si se lee la resolución del TEAC de la que trae causa, se comprueba que el asunto enjuiciado incluía servicios *ad extra* y servicios *ad intra* del sector público prestados por parte de la sociedad mercantil protagonista, y ambas resoluciones judiciales no dejan claro a cuál de estos dos tipos de actividades se refieren. Por el contexto del asunto me inclino por que están pensando en la no sujeción de las actividades *ad extra* (en tanto la posible no sujeción de las *ad intra* no parece ofrecer dudas).

A la vista de la intemperie jurídica en la que quedan los contribuyentes, no podemos sino hacer una melancólica remisión a las palabras de Fernando Sáinz de Bujanda que hemos colocado en el pórtico de esta tesis, en donde el maestro recuerda que la razón más profunda de la existencia del Derecho es la de engendrar seguridad jurídica en los individuos que conforman el cuerpo social, para que sepan a qué atenerse en el despliegue de las actividades que el ordenamiento jurídico encauza y regula[193], aspiración a la que, como es de ver, estamos lejos de poder llegar.

En todo caso ya hemos comentado que el TJUE, que es consciente de la enorme diversidad de entes Públicos y funciones públicas existentes a lo largo de toda la Unión Europea, advierte de que en última instancia serán los órganos judiciales nacionales los que tengan que apreciar estas circunstancias. Quedará, pues, en manos de los tribunales de justicia españoles la última decisión sobre si una determinada entidad, en un concreto caso, podrá ser considerada "organismo de Derecho público" en los términos recogidos en el artículo 13 de la Directiva del IVA.

Por esta razón, y a expensas de lo que manifieste el Tribunal Supremo en el recurso de casación al que hemos hecho referencia, soy de la opinión de que, aunque el actual artículo 7.8º de la LIVA regula el elemento subjetivo en la forma más amplia que nunca lo ha hecho la normativa española, la transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA en la Ley española puede considerarse correcta, o al menos no contraria a la normativa europea, siempre que la entidad a la que se le quiera dar el tratamiento de "organismo de Derecho público" sea controlada por la Administración pública de la que depende tanto desde el punto de vista orgánico como desde la perspectiva de su actividad. Sin duda es una cuestión que puede ser ampliamente discutible en cada caso, debido a la indeterminación de los términos

[193] Debemos recordar, además, que estas discusiones sobre si una determinada actividad está sujeta o no al IVA no afectan tan sólo a la cuestión de si el organismo de Derecho público afectado debe repercutir IVA o no, sino que también le afecta a su derecho a poder deducir las cuotas de IVA que soporta en las adquisiciones de bienes y servicios a que le obliga su actividad.

legales que regulan esta materia[194], de ahí la insistencia del TJUE en que será el órgano jurisdiccional nacional el que tenga la última palabra[195]. Por ello entendemos que la redacción del artículo 7.8º de la LIVA en lo relativo al elemento subjetivo de este supuesto de no sujeción no es en sí misma contraria al artículo 13 de la Directiva del IVA. La cuestión será ver qué tipos de entes y en qué circunstancias están siendo considerados en cada caso como "organismos de Derecho público".

Asunto distinto es si la transposición también es correcta en lo relativo al "elemento objetivo" de la regla de no sujeción del artículo 13 de la Directiva del IVA. Nos referimos al requisito de que los "Estados", las "regiones", las "provincias", los "municipios" y los "demás organismos de Derecho público" a los que alude la Directiva del IVA actúen "*como autoridades públicas*", requisito fundamental que no se menciona en el artículo 7.8º de la LIVA. A esto nos referimos en el siguiente apartado.

2.5.B) El elemento objetivo: la naturaleza de la contraprestación y su relación con la actuación del ente público como "autoridad pública".

2.5.B).a´) Planteamiento de la cuestión

El artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006, al igual que hizo la Sexta Directiva de 1977 durante toda su vigencia, señala expresamente que la no sujeción al IVA de la actividad de las Entidades Públicas se aplica incluso cuando éstas reciban "derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones" por esas operaciones no sujetas al impuesto.

[194] Particularmente la indeterminación del artículo 13 de la Directiva del IVA, pues, en el caso de España, y a mi entender, hay que reconocer el esfuerzo del legislador en acotar lo mejor posible el elemento subjetivo del artículo 7.8º de la LIVA que se inició con la cuarta redacción de este artículo y que continúa, aún más detallado, en la quinta redacción hoy en vigor.

[195] Según reiterada jurisprudencia, como, por ejemplo, STJUE de 16 de septiembre de 2008, *Wight*, (C-288/07), ECLI:EU:C:2008:505, apartado 22 y jurisprudencia que ahí se cita.

A pesar de ello, las dos leyes que han regulado el impuesto en España desde nuestra incorporación a la Unión Europea han exigido siempre que para que las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen las Administraciones Públicas no queden sujetas al IVA es preciso que, o bien no haya contraprestación, o bien que ésta sea de naturaleza tributaria.

Tal y como está redactado en la actualidad el artículo 7.8º.A) de la LIVA –lo que hemos llamado quinta redacción de este artículo– esta regla de la contraprestación tributaria o de la ausencia de contraprestación es predicable de las actividades en favor de terceras personas (actividades *ad extra* del sector público) que realicen tanto las Administraciones Públicas como los organismos de Derecho público a que se refieren las letras C) y D) de ese mismo artículo, que ya vimos que abarcan una pluralidad de organismos no territoriales (fundaciones públicas, consorcios, sociedades de capital público, etc.). Por lo tanto, en los casos en los que no haya contraprestación o ésta sea de naturaleza tributaria, las actividades de las Administraciones Públicas y de esas entidades realizadas en favor de terceras personas quedarán no sujetas al IVA, salvo, claro está, que se trate de una de las actividades mencionadas en el apartado F), que recoge el listado de actividades siempre sujetas al impuesto de acuerdo con el Anexo I de la Directiva del IVA.

Parece indudable que, al menos a primera vista, hay una contradicción entre lo que dice la Directiva del IVA, cuyo artículo 13 regula este supuesto de no sujeción sin limitarlo por razón del tipo de contraprestación que el sujeto pasivo pueda recibir (sean "derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones"), y la LIVA, que restringe esta regla de no sujeción sólo a los casos en que la contraprestación tenga "naturaleza tributaria"[196].

Esta contradicción existe desde el primer día que entró en vigor este impuesto en España, puesto que la LIVA de 1985 también recogía esa restricción. Es

[196] Ambos textos legales reconocen que la no sujeción también se aplica si no hay contraprestación. En este punto no hoy contradicción.

precisamente la Memoria del Gobierno que acompañó a la tramitación parlamentaria de esta última Ley la que nos da la pista sobre lo que el legislador pretendió –y pretende– con esta limitación[197]. En ese documento se explica que el criterio de la naturaleza de la contraprestación es el que permite determinar si nos encontramos ante una operación realizada en virtud de la potestad de imperio del Estado y de los demás organismos de Derecho público (debemos entender, traducido al lenguaje de la Directiva del IVA, que la Memoria se refiere a las operaciones en que el organismo actúa como "autoridad pública")[198].

Si no hay contraprestación o si la naturaleza de la contraprestación es "tributaria", entonces el legislador considera que estamos ante una actividad ejercida en virtud de la potestad de imperio, y la declara no sujeta al IVA. Si la naturaleza de la contraprestación es no tributaria, entonces no hay potestad de imperio (no hay ejercicio de "autoridad pública") y la actividad del organismo de Derecho público quedará sujeta al IVA.

Quizás por eso, decimos nosotros, el artículo 7.8º.A) de la LIVA no alude al requisito del artículo 13 de la Directiva de que, para que la operación quede no sujeta al impuesto, el Ente público deba actuar como "autoridad pública". No lo

[197] Memoria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido redactada por el Ministerio de Economía y Hacienda en 1985, documento escaneado remitido al autor a través de un correo electrónico por el Archivo del Congreso de los Diputados el día 4 de agosto de 2022, página 20. No se encuentra disponible en la página web del Congreso de los Diputados.

[198] Pérez de Albéniz Andueza, José Ignacio, sostiene la tesis de que el origen último de esta decisión del legislador español está en una sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 1984, referida al antiguo Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas ("IGTE"), en la que se usaba este mismo criterio para determinar cuándo no había una actividad empresarial del Estado o de los demás Entes públicos a efectos de ese impuesto. El legislador español se habría acogido a ese criterio sobre la base de que el TJUE acepta que cada Estado miembro transponga esta regla como considere oportuno, siempre que se pueda fiscalizar por los órganos jurisdiccionales nacionales, circunstancia esta última, la de la fiscalización judicial, de la que en España sería un ejemplo esta sentencia ("Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA", *Auditoría Pública, revista de los órganos autonómicos de control externo*, n.º 16, febrero, 1999, página 8, con nota a pie de página que remite a un artículo de Alemany Sánchez de León, L.F., relativo al IGTE.) He revisado las sentencias del Tribunal Supremo de esa fecha referidas al IGTE, y no he podido encontrar huella de esa tesis. En la Memoria del proyecto de Ley a la que me refiero en la nota anterior tampoco hay rastro de ella.

hace porque, como se explicaba en la Memoria de la LIVA de 1985, esta condición dependerá de la naturaleza de la contraprestación recibida. La exposición de motivos de la LIVA de 1985 lo decía con toda claridad: "*El criterio concreto utilizado para determinar dichas actividades* [las actividades que los Entes Públicos realicen en régimen de Derecho Público, o como "autoridad pública"] *se fundamenta en la naturaleza tributaria de la contraprestación a percibir*". La LIVA de 1992 se limitó a seguir esta senda.

En consecuencia, si se examina la corrección de la transposición efectuada por el artículo 7.8º de la LIVA, surgen, desde este punto de vista, dos preguntas. La primera, cuando el organismo de Derecho público realiza una actividad *ad extra*, ¿es aceptable la restricción de la norma española de este supuesto de no sujeción sólo a los casos de contraprestación de naturaleza tributaria (o de ausencia de contraprestación)?; y la segunda, ¿es aceptable que la LIVA no mencione expresamente la condición de que el organismo de Derecho público debe actuar como "autoridad pública" para que la no sujeción al IVA despliegue sus efectos?

Veremos, por el contrario, que, a mi entender, en el caso de la actividad *ad extra* del sector público la transposición no ofrece a mi entender dudas.

2.5.B).b´) Crítica doctrinal sobre la transposición del elemento objetivo

Este es el aspecto de la transposición más discutido por la doctrina científica, en donde los autores han transitado desde la crítica más feroz a una moderada aceptación de la técnica seguida por el legislador español.

Por ejemplo, Casado Ollero en 1986 opinaba que el criterio de la naturaleza de la contraprestación no puede erigirse en parámetro eficaz para determinar cuándo se producen o no distorsiones de la competencia[199]. Por su parte, De la Cueva González-Cotera señalaba en 1998 que "*la adaptación española del mandato de la*

[199] Casado Ollero, Gabriel, "El IVA y las operaciones de los entes públicos", op. cit., página 202.

Sexta Directiva en este punto ha sido bastante deficiente. Utilizar un criterio rehuido de forma expresa (la naturaleza de la contraprestación) y rehuir el criterio utilizado (el ejercicio de funciones públicas) en el artículo 4.5 de la Sexta Directiva no es, desde luego, la forma más adecuada de transponer esta norma''[200].

Falcón y Tella, por su parte, ha criticado esta parte de la transposición española en numerosos trabajos. Así, ya en 1992 puso de manifiesto que la Ley española atiende al criterio de la naturaleza de la contraprestación percibida, mientras que la jurisprudencia del TJUE pone el acento -y lo ha seguido haciendo desde entonces, añadimos nosotros- en el régimen jurídico aplicable a la actividad del ente público de que se trate[201], lo que implícitamente supone rechazar otros criterios, como en de la forma de financiar la actividad. En otras palabras, añadía este autor, el único criterio aplicable no es el de la naturaleza de la contraprestación, como dice la Ley española, sino el régimen jurídico aplicable a la actividad[202]. La misma crítica hizo el profesor Falcón y Tella en 1993, secundado por Martín Fernández en 2006, cuando explicó que la no sujeción no podía depender de la naturaleza de la contraprestación, sino de que la actividad se desarrollase en el régimen jurídico propio de los Entes públicos, cuyas condiciones no son las mismas con las que concurre un competidor económico privado, por lo que la norma española debería ser objeto de una *interpretación correctiva*[203].

---

[200] De la Cueva González-Cotera, Álvaro, "Los entes públicos y el IVA. Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de febrero de 1997", *Impuestos,* tomo I, 1998, página 1108.

[201] Insistiremos en este punto varias veces a lo largo de este trabajo: el TJUE, para determinar cuándo un organismo de Derecho público actúa en su condición de autoridad pública, atiende al criterio de si el organismo realiza la actividad "en el marco de su régimen jurídico propio, con exclusión de las actividades que ejercen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores privados", lo que, a juicio de la doctrina, en los sistemas continentales, como el español, remite al Derecho público, es decir, al Derecho administrativo.

[202] Falcón y Tella, Ramón, "Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA: STJCEE de 25 de julio de 1991", *Impuestos*, I, 1992, páginas 1122 y 1123.

[203] Falcón y Tella, Ramón, "*Los Entes Locales en el sistema tributario estatal y autonómico*", en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Marcial Pons – Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, página 1122. Reiterado por Martín Fernández, Javier, "Los entes locales como sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido: una visión general", *Crónica Tributaria*, n.º 118, 2006, página 71.

Jiménez Compaired tampoco ha dejado de tratar esta cuestión en cada uno de los artículos escritos sucesivamente sobre esta materia, si bien se muestra más cauto en su crítica, pues sostiene que la cuestión estriba más bien en determinar si es cierto que una contraprestación tributaria equivale necesariamente a que el Ente público esté actuando como "autoridad pública", o, con otras palabras, si es acertado presumir que en todas las operaciones de los organismos de Derecho público realizadas en régimen de Derecho público en las que hay contraprestación se exige una tasa[204].

Alemany Sánchez de León, por su parte, sostenía en 2001 que la LIVA no destaca suficientemente que el factor determinante de la no atribución de la condición de empresario o profesional sujeto al impuesto a las Entidades públicas en relación con sus actividades y, por ende, su no sujeción al impuesto, es la actuación en el ejercicio de funciones soberanas, con independencia de la naturaleza de la contraprestación[205].

Cabe destacar que el Instituto de Estudios Fiscales, que es el centro especializado en formación e investigación al servicio de la Hacienda Pública española, puso de manifiesto en 2011 que sería deseable que la Directiva del IVA excluyese expresamente de su ámbito de aplicación los supuestos en que los Entes públicos realizan actividades sin contraprestación, pues, en tal caso, no se realiza el hecho imponible del IVA. Además, el Instituto también recomendó que el artículo 13 de la Directiva no mencionase la naturaleza de la contraprestación ("derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones"), pues esto provoca inseguridad jurídica. Lo lógico, a

[204] Jiménez Compaired, Ismael, "El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas", op. cit, páginas 173 y 174. Téngase en cuenta que para este autor la mención del artículo 7.8º de la LIVA a las contraprestaciones de naturaleza tributaria remite necesariamente a las tasas, puesto que la actividad de la Administración pública no constituye el hecho imponible ni en los impuestos ni en las contribuciones especiales, que son las otras dos clases de tributos existentes en España según el artículo 2 de la LGT. Comparto su opinión, de ahí que, en adelante, al comentar esta materia, me referiré a contraprestaciones tributarias o a tasas, indistintamente.

[205] Alemany Sánchez de León, Luis F., "El IVA en la actividad municipal. Análisis de algunas cuestiones interpretativas", op. cit., página 29.

su juicio, sería que la Directiva se limitase a mencionar "aunque perciban cualquier tipo de retribución", para evitar así, señalaba el Instituto, "conclusiones forzadas por parte de los Estados miembros". Ambas recomendaciones, a mi juicio, constituyen una crítica explícita a la transposición efectuada en España a través del artículo 7.8º de la LIVA, ya que en este precepto se alude expresamente tanto a las operaciones "sin contraprestación" como a la "naturaleza tributaria" de la contraprestación en caso de existir[206].

Por último, Sánchez Gallardo alude a la indudable originalidad de la transposición española también en este punto, y recuerda que, en todo caso, no basta con la presencia de un tributo, sino que es necesario que el tributo sea contraprestación de una concreta prestación que ponga de manifiesto la existencia de una relación bilateral, tal y como el TJUE continuamente ha exigido en su jurisprudencia. De lo contrario, no habría hecho imponible en el IVA[207].

2.5.B).c´) Juicio crítico sobre la transposición

A mi juicio, para enjuiciar la transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA con relación a estos dos puntos (la importancia de la naturaleza de la contraprestación, y el requisito del ejercicio de "autoridad pública") es necesario partir de que el TJUE no exige que la transposición sea literal, sino que permite a los Estados miembros utilizar la técnica normativa que estimen oportuna, siempre que se consiga el fin perseguido por la Directiva del IVA[208]. En consecuencia, a

[206] Instituto de Estudios Fiscales, "*Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde sobre el futuro del IVA [COM(2010)695FINAL]"*, op. cit., páginas 8 y 10. Los autores de este Documento fueron Ramón Falcón y Tella, José Manuel de Bunes Ibarra, Javier Martín Fernández, Francisco Javier Sánchez Gallardo, Cristina García-Herrera Blanco y Jesús Rodríguez Márquez.

[207] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., páginas 212 y 213.

[208] Hay muchas sentencias en donde tiene hecha esa afirmación en referencia concreta a nuestra materia. Por ejemplo, STJUE de 17 de octubre de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, (asuntos C-231/87 y C-129/88), ECLI:EU:C:1989:381, apartados 17 y 18. Esta importante sentencia, a su vez, fue objeto de un comentario en el que se recalcan estos extremos (Thiel, Servaas Van, "EECC: Public Authorities as taxable persons for VAT", *European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation*, febrero de 1990, páginas 49-50.)

priori la transposición efectuada por el artículo 7.8º de la LIVA no debería ser calificada sin más de incorrecta por el hecho de que su redacción no coincida con la del artículo 13 de la Directiva del IVA. Será necesario determinar si con la redacción de la norma española se consigue el fin perseguido por la Directiva del IVA.

Contamos con la ventaja de disponer de la interpretación auténtica[209] del sentido del artículo 7.8º de la LIVA en esta cuestión. Como ya hemos tenido ocasión de ver, según la Memoria que acompañó al Proyecto de Ley de lo que luego fue la LIVA de 1985 el legislador español ha asumido la premisa de que, al menos en nuestro país, el requisito de que el Ente público esté actuando como "autoridad pública" supone necesariamente que, en caso de que se le pague una contraprestación, ésta tiene que ser una tasa, de ahí que el artículo 7.8º de la LIVA exija que, para que este supuesto de no sujeción sea de aplicación, la contraprestación debe ser tributaria, pues la percepción de la tasa (del tributo) tiene que suponer –siguiendo el razonamiento de nuestro legislador– que el Ente público está actuando como "autoridad pública", tal y como exige la Directiva del IVA para declarar la operación como no sujeta. La premisa de que parte nuestro legislador supone también asumir lo inverso, esto es, que si un determinado organismo de Derecho público está actuando frente a terceros como "autoridad pública", entonces, en caso de percibir una contraprestación, ésta necesariamente tiene que ser de naturaleza tributaria (es decir, una tasa).

A quien suscribe esta tesis le genera muchas dudas que la opción seguida por nuestro legislador en este punto sea acertada desde la perspectiva de una correcta transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA. Comprendo perfectamente que la intención del criterio que desde el año 1986 siguen los textos españoles es

[209] Es decir, de la interpretación facilitada por el propio legislador sobre el sentido de la norma, si bien en este caso más bien habría que hablar de la interpretación facilitada por el Gobierno en la Memoria que acompañó al proyecto de la futura LIVA de 1985, proyecto que fue posteriormente ratificado en la Cortes Generales –ratificación que hay que considerar que también incluye a la interpretación auténtica que se recogía en esa Memoria–.

generar seguridad jurídica en los diversos operadores del impuesto, pues si la medida que se va a emplear para conocer si un organismo de Derecho público está actuando como "autoridad pública" es que la contraprestación recibida tenga naturaleza "tributaria", es indudable que se trata de un parámetro lo suficientemente objetivo como para reducir al mínimo la litigiosidad en esta materia, al menos en este concreto punto. La doctrina del TJUE de que una correcta transposición supone cumplir con los fines que persigue la Directiva del IVA, para lo cual los Estados miembros son libres de usar la técnica legislativa que estimen oportuna, podría justificar plenamente que España haya optado por esta forma concreta de realizar la transposición en detrimento de otras posibles.

Sin embargo, y sin negar las bondades de esta opción legislativa, considero que hay motivos para exponer los siguientes puntos dudosos, que hacen dudar de que la opción del legislador español haya sido acertada:

A. En primer lugar, no podemos obviar que hay una contradicción clara y evidente entre el texto de la Directiva del IVA (que señala que en estos supuestos de no sujeción la contraprestación, de haberla, puede consistir en "derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones") y el artículo 7.8º de la LIVA, que exige que la contraprestación sea forzosamente de naturaleza "tributaria" para que la no sujeción entre en juego. El que un Estado miembro pueda usar la técnica legislativa que estime oportuna para cumplir con los fines de la Directiva del IVA no le legitima, obviamente, para contradecir de plano el texto de la norma europea. Esta contradicción es una dificultad, a mi juicio, difícilmente superable que, aunque no haya sido denunciada como un incumplimiento por parte de la Comisión Europea, lo cierto es que está ahí[210].

[210] Hay que tener en cuenta, además, que en la jurisprudencia del TJUE se encuentran varias sentencias en las que este tribunal examina si es aplicable el supuesto de no sujeción del artículo 13 de la Directiva del IVA a casos en donde hay contraprestaciones de naturaleza no tributaria. En ninguna de esas sentencias el tribunal se plantea en lo más mínimo si el hecho de que la contraprestación no sea tributaria es óbice para aplicar la no sujeción al impuesto. Como ejemplo, véanse la STJUE de 14 de diciembre de 2000, *Cámara Municipal do Porto*, (asunto C-446/98), ECLI:EU:C:2000:691 (referido al arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos

B. En segundo lugar, la ausencia de una mención al requisito de que el organismo de Derecho público actúe como "autoridad pública" puede ser calificada como clamorosa, pues la jurisprudencia del TJUE sobre este supuesto de no sujeción al IVA insiste permanentemente en que este es un requisito ineludible para su aplicación, hasta el punto de que el tribunal ha dictado numerosas sentencias en las que se ha ido preocupando de explicar caso por caso en qué consiste esa cualidad de actuación como "autoridad pública"[211].

   En este sentido, el tribunal tiene declarado que constituyen actividades en las que se actúa como "autoridad pública" aquellas que el organismo de Derecho público realiza en el ámbito del régimen jurídico que le es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. A estos efectos, dice el TJUE, es irrelevante el objeto o el fin de la actividad, mientras que el hecho de que el desarrollo de la actividad controvertida implique el ejercicio de prerrogativas de poder público puede acreditar que esa actividad está sujeta a un régimen de Derecho público. Con este requisito, señala el TJUE, la Directiva del IVA busca sacar

---

tanto en dominio público como en dominio privado, incluso en terrenos de particulares) y la STJUE de 19 de enero de 2017, *National Roads Authority*, (asunto C-344/15), ECLI:EU:C:2017:28 (en donde se analiza un supuesto en el que un organismo cobra un precio no tributario –un peaje- por el uso de infraestructuras viarias). Se puede argumentar en defensa de la transposición española que puede haber Estados miembros en donde los tributos tengan una naturaleza distinta de la de nuestro país, en el sentido de que en ellos no es posible hacer la presunción que hace la LIVA de que la exigencia de un tributo presupone el ejercicio de una autoridad pública. Sucede, sin embargo, que esta presunción, como veremos, es muy discutible.

[211] Algún autor ha señalado que cuando la Directiva del IVA alude a que los organismos de Derecho público actúen "como autoridades públicas" se está refiriendo al "ejercicio de una función pública de autoridad" (Moya-Angeler Pérez-Mateos, Marta Patricia, y Portillo Navarro, María José, "La prestación del servicio público por parte del ente local a efectos de la Ley 37/1992, del IVA", *Crónica Tributaria*, n.º 138, 2011, página 80.) No compartimos esta idea, puesto que, como estamos viendo a lo largo de este trabajo, ni de la génesis de la Directiva europea ni de la interpretación que hace el TJUE se deduce eso. Más bien lo que el TJUE viene manifestando, como hemos señalado, es que los organismos de Derecho público actúan como "autoridad pública" cuando llevan a cabo su actividad bajo el régimen jurídico que les es propio, es decir, bajo un régimen jurídico distinto del que se aplica a los operadores económicos privados, con independencia de la naturaleza de la actividad (que no tiene que ser necesariamente una función pública de autoridad).

del ámbito de aplicación del impuesto a actividades de los organismos de Derecho público en los que estos actúan como "autoridades públicas" y que, siendo actividades de naturaleza pública, están estrechamente vinculadas al ejercicio de prerrogativas de poder público[212].

La omisión de una mención expresa a este requisito en el artículo 7.8º de la LIVA sólo podría justificarse si del texto de la Ley española pudiera inferirse que esa condición se cumple por otra vía, en ejercicio de la libertad que el TJUE concede en lo relativo a la técnica legislativa empleada por cada Estado miembro.

Ya sabemos que la apuesta del legislador español ha sido exigir que la contraprestación que perciba el organismo de Derecho público sea de naturaleza tributaria (una tasa), pues asume que eso es prueba suficiente de que hay una actividad en la que el organismo está actuando como "autoridad pública" o, según la terminología del Proyecto de ley de la LIVA de 1985, en uso de su facultad de imperio.

Es preciso, pues, comprobar si esa asunción que hace nuestro legislador es correcta o no. Si no lo es, la transposición no habrá sido acertada, pues el requisito del ejercicio de una actividad como "autoridad pública" habrá quedado definitivamente orillado en la normativa española.

Pues bien, esa asunción del legislador español, consistente en que el ejercicio de una actividad por un organismo de Derecho público como "autoridad pública" a cambio de una contraprestación debe dar lugar necesariamente a la

[212] STJUE de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor*, (asunto C-174/14), ECLI:EU:C:2015:733, apartados 71 y 72, y jurisprudencia citada, y, más recientemente, STJUE de 25 de febrero de 2021, *G.W.*, (asunto C-604/19), ECLI:EU:C:2021:132, apartados 78 y 79. La Abogacía General del TJUE coincide en esto plenamente con el tribunal. Véanse, como ejemplo, las Conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto C-604/19, *G.W.*, el 3 de septiembre de 2020, ECLI:EU:C:2020:647, apartados 59 y 60.

exigencia de un tributo (una tasa) es, en nuestra opinión, muy dudosa. Las razones son de técnica normativa. Por ese motivo, y con el fin de evitar duplicidades, nos remitimos para su exposición al apartado 5 del capítulo II, en donde hacemos un análisis detallado del elemento objetivo del artículo 7.8º de la LIVA y en el que damos noticia de los defectos de los que, a nuestro entender, adolece esta regulación. En este momento nos limitamos a dejar constancia de que la presunción asumida por el legislador de nuestro país no es jurídicamente sólida, lo que nos lleva a dudar de que la transposición española en este punto sea correcta.

Las dos circunstancias que acabamos de señalar [A), de un lado, la contradicción entre lo que dice el artículo 7.8º.A) de la LIVA (que alude a "contraprestación de naturaleza tributaria") y lo que dice el artículo 13 de la Directiva del IVA (que no condiciona este supuesto de no sujeción a la naturaleza jurídica de la contraprestación, dado que expresamente admite que pueda ser, entre otras, "derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones"), y, B), del otro lado, la debilidad de la presunción asumida por el legislador español de que la exigencia de un tributo presupone el ejercicio de una autoridad pública por parte del organismo de Derecho público que lleva a cabo la actividad] nos induce a pensar que la transposición efectuada por el legislador español en este punto es, cuanto menos, muy discutible.

Ahora bien, cabe destacar que las anteriores consideraciones se circunscriben a la regla contenida en la letra A) del artículo 7.8º de la LIVA, que se refiere a las actividades llevadas a cabo por las Administraciones Públicas y demás organismos de Derecho público a favor de terceras personas a cambio de una contraprestación de naturaleza tributaria, o bien sin contraprestación. En otras palabras, este supuesto regula las actividades *ad extra* del grupo público.

Sin embargo, no debemos olvidar que las letras C), D) y E) del artículo 7.8º recogen un supuesto distinto, que son las actividades *ad intra* del grupo público. La letra C) se refiere a los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector

público en su condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo; la letra D) se refiere a los servicios prestados por esos mismos organismos a favor de las Administraciones Públicas de las que dependen o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos; y, por último, la letra E) se refiere a los servicios prestados entre sí entre todas estas entidades[213].

A diferencia de lo que ocurre en la letra A) -entregas de bienes y servicios prestados a *terceras personas*-, en las tres letras que ahora estamos considerando la LIVA no exige que la contraprestación sea de naturaleza tributaria. Ahora bien, en estos casos la Ley española tampoco recoge el requisito de la Directiva del IVA de que esos organismos lleven a cabo estas actividades como "autoridades públicas".

¿Debemos pensar entonces que, en estos casos, el legislador español está presumiendo que nos encontramos ante supuestos (los "medios propios" de los poderes adjudicadores, los "entes técnico-jurídicos" de las Administraciones Públicas) que, por su configuración jurídica, presuponen el ejercicio de una actividad como "autoridad pública"? Ni el preámbulo de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, ni el de la LCSP, que dieron lugar a las redacciones "cuarta" y "quinta" del artículo 7.8º de la LIVA, en las que se regularon por primera vez estos supuestos de no sujeción, dan pista alguna sobre esa aparente presunción. Tampoco hay ninguna indicación en las Memorias de los Proyectos legislativos que dieron origen a esas dos Leyes.

La cuestión no deja de tener su importancia. Recordemos que el TJUE ha afirmado reiteradamente que las actividades en las que se actúa como "autoridad pública" son aquellas que el organismo de Derecho público realiza en el ámbito del régimen jurídico que le es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las

[213] Para un análisis detallado de estos supuestos de no sujeción de la actividad *ad intra* en el sector público, nos remitimos a los apartados 4.5, 4.6 y 4.7 del capítulo II. Aquí nos limitamos a dejar constancia de que estos supuestos de no sujeción son correctos desde el punto de vista de la adecuada transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006.

mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados. ¿Debemos entender entonces que los casos en que hay servicios prestados por un "medio propio personificado" en ejecución de un encargo recibido del poder adjudicador hay que presumir que se están cumpliendo estos requisitos? ¿Y cabe hacer la misma presunción cuando quien presta el servicio es uno de los llamados "entes técnico-jurídicos" a favor de la Administración pública de la que depende?

A mi entender es posible aceptar ambas presunciones.

En el supuesto de los servicios que presten las entidades que tengan la consideración de medio propio personificado a favor del poder adjudicador que se los encarga, nos encontramos ante la técnica denominada contratación *in house*, es decir, una especie de contratación "doméstica" que consiste en la utilización por las Administraciones Públicas de sus propios medios técnicos y materiales para la gestión de los asuntos que les competen. La normativa de contratación pública dispone que esos encargos no tendrán la consideración de contrato, puesto que no considera a esos entes como un "tercero" en relación a la Administración que los crea[214].

Parece razonable concluir que esta técnica de organización interna no tenga efectos desde el punto de vista del IVA, puesto que estos entes actúan respecto de su poder adjudicador en un régimen jurídico propio de ellos, con condiciones jurídicas a las que no tienen acceso los operadores privados, por lo que se cumplirían los requisitos marcados por el TJUE que hemos citado más arriba para considerar la existencia del ejercicio de "autoridad pública" y la consiguiente no sujeción al impuesto. No vemos aquí, por tanto, una defectuosa transposición de la Directiva del IVA. Cuestión distinta es la relación jurídica que se entable entre la Administración Pública y el tercero destinatario efectivo del servicio. En estos casos, para

[214] Artículo 32 de la LCSP. Seguimos en este punto a Fernández Farreres, Germán, "Sistema de Derecho Administrativo", op. cit., tomo II, página 165.

determinar si nos encontramos ante una prestación de servicios no sujeta al IVA, habrá que estar a las reglas generales de la letra A) del artículo 7.8º de la LIVA.

En el caso de los conocidos como "entes técnico-jurídicos", que es el supuesto contemplado en la letra D) del citado artículo 7.8, la LIVA se refiere a la posibilidad de que un ente, organismo o entidad del sector público preste servicios 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. En estas condiciones la prestación del servicio quedará no sujeta al IVA. Se trata de un supuesto de larga tradición en nuestro Derecho, en el que la Administración lleva a cabo la prestación de un servicio público con un sistema de gestión directa mediante el uso de, normalmente, una sociedad mercantil de capital íntegramente público. La Administración entabla directamente la relación jurídica derivada de dicho servicio con el tercero que se beneficia del mismo. La sociedad mercantil, por su parte, es la que realiza materialmente el servicio, y es a esa sociedad a quien la Administración realiza aportaciones de naturaleza pública para financiar este sistema de gestión directa, al margen por completo del concepto de hecho imponible definido en la LIVA.

Como tuvimos ocasión de ver, en las diferentes versiones que ha conocido la redacción del artículo 7.8º de la LIVA hubo ocasiones en que la Ley estableció que este supuesto de no sujeción no era de aplicación cuando los entes públicos actuasen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles[215]. No obstante, la jurisprudencia del Tribunal Supremo y la propia Dirección General de Tributos fueron creando, no sin dificultad debido a los vaivenes legislativos, la doctrina de los entes "técnico-jurídicos" para aclarar que este supuesto de no sujeción era también aplicable a los servicios que prestasen sociedades de capital íntegramente público a la Administración pública de la que dependiesen en el marco de una gestión directa del servicio público. Por lo tanto, al

[215] Así se decía en las redacciones primera, segunda y tercera de ese artículo, o, lo que es lo mismo, en el artículo 7.8º de la LIVA vigente desde 1 de enero de 1993 hasta 31 de diciembre de 2014.

ser consideradas como órganos técnico-jurídicos de los entes públicos de los que dependen, las transferencias o aportaciones que se realicen desde el ente público a la sociedad mercantil no se deberían considerar como una contraprestación sujeta al impuesto. Cuestión distinta es que el ente público cobrase un tributo al usuario del servicio en cuestión. En ese supuesto la prestación del servicio no estaría sujeta al impuesto[216].

Las redacciones cuarta y quinta del artículo 7.8º de la LIVA recogieron, finalmente, esta doctrina. Y a mi entender lo han hecho correctamente –desde el punto de vista de la transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA– por cuanto esta forma de gestión directa del servicio público implica que es la Administración pública la que entabla una relación jurídica con el usuario del servicio, prestando el servicio en un régimen de Derecho público, mientras que el empleo de la sociedad mercantil pública no es más que una forma de instrumentar la prestación material del servicio. Recuérdese que la Directiva del IVA no exige en su artículo 13 que el servicio se preste *directamente* por la Administración pública. Es verdad que el artículo 7.8º de la LIVA sigue mencionando en la actualidad ese adverbio, *directamente*, pero lo hace tan sólo para referirse al supuesto de no sujeción al IVA de la actividad *ad extra* del sector público, en el sentido de que, en este caso, va a exigir que haya una contraprestación de naturaleza tributaria, o ninguna contraprestación, por parte de la persona que se beneficie de la actividad del organismo de Derecho público, con la que este último entabla una relación jurídica *directa*. En el caso de la actuación de los entes "técnico-jurídicos" a favor de la Administración pública de la que dependen nos encontramos ante una actividad *ad intra* del sector público, no prestada *directamente* a terceros ajenos al sector público.

La conclusión final de todo lo que llevamos expuesto es que en la transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA efectuada por el artículo 7.8º de la LIVA en este

[216] STS de 12 de junio de 2014, sala de lo contencioso administrativo, recurso 8139/1999, ECLI:ES:TS:2004:4065, fundamento jurídico segundo, y jurisprudencia que ahí se cita. En cuanto a los pronunciamientos de la Administración tributaria, ver la respuesta a consulta vinculante V0154-12, de 26 de enero, y demás contestaciones que en ella se mencionan.

punto es necesario distinguir los dos supuestos que hemos analizado. De un lado, la regulación de la no sujeción al IVA cuando la actividad es *ad extra* de la Administración pública, en donde hemos visto que la corrección de la transposición española es, cuanto menos, dudosa; y, del otro lado, la regulación de la no sujeción al IVA cuando la actividad es *ad intra* del grupo público. En este caso la corrección de la transposición no me genera dudas[217].

2.5.C) La aparente ausencia de la cláusula "anti-distorsión de la competencia".

Otro punto relativo a la transposición en España del artículo 13 de la Directiva del IVA que ha suscitado controversia es el referido a la llamada "cláusula anti-distorsión de la competencia".

El artículo 13 de la Directiva del IVA regula la no sujeción de determinadas actividades de los organismos de Derecho público bajo ciertas condiciones. Una de esas condiciones es que si el hecho de no considerar a esos organismos como sujetos pasivos del IVA pudiera llevar a distorsiones significativas de la competencia, entonces la no sujeción no sería aplicable, y la operación debería quedar plenamente gravada (artículo 13.1, segundo párrafo, de la Directiva del IVA).

La LIVA, sin embargo, no menciona esta posible excepción a este supuesto de no sujeción, y tampoco lo hizo la LIVA de 1985 mientras estuvo en vigor. Ahora bien, esto no significa que el legislador español haya incurrido en un olvido o en una omisión inexplicable durante todos estos años.

[217] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 133, explica que, a su juicio, la comparación literal entre la dicción de la Directiva del IVA y la LIVA no resiste el más elemental juicio crítico, habida cuenta de la discordancia entre una y otra, que es muy significativa. No obstante, el autor aboga por no concluir, sin más, que hay un absoluto incumplimiento del Derecho de la Unión, sino comparar el resultado que se obtiene con la norma nacional con el que se obtendría con la norma europea, y señalar el incumplimiento en los casos en que no haya una coincidencia.

En el caso de la LIVA de 1985 la Memoria del Gobierno que acompañó al proyecto de Ley decía expresamente y con mucha claridad que las operaciones realizadas por el Estado y los demás Entes públicos, actuando en virtud de su potestad de imperio, quedarían fuera del ámbito de aplicación del IVA "*siempre que la no sujeción al Impuesto no pudiera introducir perturbaciones en el funcionamiento de los mecanismos del mercado*". En esta línea, la exposición de motivos de la LIVA de 1985 señalaba que "*De conformidad con el artículo 4, número 5, de la Sexta Directiva comunitaria, no se sujetan al Impuesto las actividades que los Entes Públicos realicen en régimen de Derecho Público, salvo los casos en que la no sujeción sea susceptible de ocasionar distorsiones en el funcionamiento de los mecanismos del mercado, en especial cuando se trate de las actividades descritas en el Anexo D de la misma Directiva*".

Algo parecido sucede con la LIVA de 1992. La Memoria gubernamental que acompañó al proyecto de Ley también incluía una mención a las "*graves distorsiones de competencia*" al tratar de esta materia, aunque con una redacción no tan clara como la de la LIVA de 1985. La exposición de motivos de la Ley de 1992, es cierto, no alude expresamente a esa cláusula "anti-distorsión de la competencia", más allá de indicar, al tratar de este asunto, que con la nueva Ley se trata de cumplir con los "*principios que rigen la aplicación del impuesto*" y "*evitar soluciones que distorsionen la aplicación del tributo*", pero es interesante resaltar que, de un lado, el texto de la LIVA recoge, en diversos apartados dedicados a otras cuestiones, varias menciones a que hay que evitar distorsiones en la competencia, y del otro, que la Dirección General de Tributos, en muchas de las contestaciones a las numerosas consultas tributarias planteadas sobre esta materia, alude continuamente a esta expresión, aunque sólo sea cuando reproduce el contenido del artículo 13 de la Directiva del IVA[218].

[218] En la contestación a consulta vinculante V0276-06, de 14 de febrero, la Dirección General de Tributos llega incluso a ofrecer un criterio basado en la comparación del volumen de negocios del ente público y del sector privado para determinar cuándo hay una distorsión significativa o grave de la competencia, y recuerda que la distorsión significativa de la competencia también puede producirse en perjuicio del empresario o profesional que lleva a cabo la actividad no sujeta por la

Con estos antecedentes parece razonable concluir que si el legislador español no ha incluido la mención a la cláusula "anti-distorsión de la competencia" en los textos legales que regulan la no sujeción de la actividad de las entidades de derecho público es, sencillamente, porque no lo ha visto necesario, puesto que es evidente que conoce la existencia de esa cláusula del artículo 13 de la Directiva del IVA. Ahora bien, la cuestión que se plantea entonces es: ¿supone esto que el artículo 13 está mal transpuesto en este punto?

Responder a esta pregunta requiere, en primer lugar, conocer si la citada cláusula debe ser recogida expresa y literalmente en la normativa nacional de transposición o si, por el contrario, la normativa europea permite al legislador español un cierto margen de discreción al transponer esta regla. La interpretación que el TJUE hace del artículo 13.1, segundo párrafo, de la Directiva del IVA es que esta cláusula "anti-distorsión" de la competencia lo que busca es restaurar la regla general de que las actividades económicas queden gravadas en el IVA, tal como disponen los artículos 2.1 y 9 de la Directiva del IVA, y evitar así que los operadores privados puedan quedar en una situación de desventaja frente a un ente público que le esté haciendo competencia en el mercado pero que, sin embargo, no tenga obligación de gravar con el IVA sus actividades. La consecuencia que se sigue de esto, según el TJUE, es que entonces esa cláusula, tal como figura en el 13.1, segundo párrafo, de la Directiva, no puede ser interpretada restrictivamente, de ahí que los Estados miembros puedan elegir entre los medios que consideren oportunos para lograr la

limitación del derecho a deducir el IVA que soporta. El informe A/3/51/12 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT sobre la tributación en el IVA de la actividad de los entes públicos apoyaba y compartía lo que decía esa consulta, y añadía, además, que, a su juicio, "*por lo que se refiere a la cláusula de distorsión en la competencia, la Directiva IVA traslada en este punto a los Estados miembros la obligación de llevar a cabo una apreciación concreta de esta circunstancia, atribuyéndoles la facultad de condicionar o restringir la aplicación de la cláusula e incluso de determinar cuáles son las actividades respecto de las cuales cabe temer distorsiones graves en la competencia si los Organismos públicos que las ejercen no fueran considerados sujetos pasivos*". Ni la consulta citada ni el informe se plantearon en lo más mínimo si el hecho de que la LIVA no recogiera esa cláusula pudiera ser indicio de una defectuosa transposición. Lo que parece claro es que ambos centros directivos se decantaron por la necesidad de hacer un estudio caso por caso para determinar si hay una distorsión grave de la competencia.

finalidad que se persigue con dicha cláusula[219]. Por lo tanto, en el caso de España, tendremos que examinar si la redacción del artículo 7.8º de la LIVA, aunque no recoja una cláusula "anti-distorsión" de la competencia que sea copia literal de lo que dice el segundo párrafo del artículo 13.1 de la Directiva del IVA, cumple con el objetivo que dicho segundo párrafo se propone[220].

La doctrina científica española ha puesto de manifiesto que el artículo 7.8º de la LIVA no ha recogido explícitamente esta cláusula anti-distorsión de la competencia. Casado Ollero ya manifestó en 1986 que era admisible la omisión de dicha cláusula si el resultado final de la aplicación de la normativa española era que la actividad del ente público quedaría sujeta al IVA en caso de que lo contrario supusiera una distorsión significativa de la competencia. Para comprobar ese resultado, decía este autor, habría que analizar el texto de la Ley, pero también el de las disposiciones reglamentarias y el de la aplicación que la Administración tributaria hiciera del tributo[221].

Ferreiro Lapatza, también en 1986, denunció que la LIVA de 1985 no había recogido esa cláusula, si bien él se fijaba en los efectos que esto tenía sobre el listado de actividades siempre sujetas que hoy recoge la letra F) del artículo 7.8º pues, a su

[219] STJUE de 16 de julio de 2009, *Comisión contra Irlanda*, (asunto C-554/07), ECLI:EU:C:2009:464, apartados 56 a 59. Sobre la interpretación del sentido de esta disposición y que la misma no puede ser objeto de interpretación restrictiva, ver también STJUE de 4 de junio de 2009, *Salix*, (asunto C-102/08), ECLI:EU:C:2009:345, apartados 67 y 68, y STJUE de 19 de enero de 2017, *National Roads Authority*, (asunto C-344/15), ECLI:EU:C:2017:28, apartado 36. Además, en la STJUE de 17 de octubre de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, (asuntos C-231/87 y C-129/88), ECLI:EU:C:1989:381, y en la STJUE de 14 de diciembre de 2000, *Cámara Municipal do Porto*, (asunto C-446/98), ECLI:EU:C:2000:691, el Tribunal señala expresamente que no es necesario recoger literalmente en la Ley nacional una mención a las distorsiones significativas de la competencia, ni indicar límites cuantitativos que permitan apreciar su existencia. Tan sólo es exigible que esta cláusula se tenga en cuenta de alguna manera.

[220] Cabe hacer notar que el hecho de que cada Estado miembro tenga la facultad de transponer en la forma que considere más oportuna esta cláusula puede hacer que, paradójicamente, se produzcan potenciales distorsiones de la competencia como consecuencia de las divergentes formas en que cada Estado miembro lleve a cabo esa transposición [Lejeune, Ine, y Jeanine, Daou, "*Improving VAT/GST – Designing a simple and fraud-proof Tax System*", Books IBFD (M. Lang e Ine Lejeune, editores), Amsterdam (Países Bajos), 2014, Capítulo 16, apartado 16.2.1.2.1.]

[221] Casado Ollero, Gabriel, "El IVA y las operaciones de los entes públicos", op. cit., páginas 209 y 210.

juicio, esas actividades podían quedar no sujetas si no suponían una distorsión significativa de la competencia[222].

Jiménez Compaired, por su parte, mostró en 2008 su preocupación por la ausencia de esa cláusula en la LIVA, aunque reconocía que la introducción de una cláusula como la que estamos comentando podría suponer un cierto grado de inseguridad, dado el carácter indeterminado del concepto "distorsión significativa de la competencia"[223]. En otro estudio, y recogiendo el sentir de otros autores, el mismo autor sugiere que, los excesos que contiene el listado de actividades siempre sujetas del artículo 7.8º de la LIVA con respecto al listado del Anexo de la Directiva que transpone, podrían interpretarse en el sentido de que esos excesos se refieren precisamente a supuestos en que el legislador español trata de evitar "distorsiones significativas de la competencia", con lo que en cierta manera podría considerarse que de esta forma la Ley española está aludiendo a esa cláusula "anti distorsión"[224].

El Instituto de Estudios Fiscales señaló en 2011 que lo deseable sería que la Directiva del IVA de 2006 incluyera una regulación básica y uniforme de lo que se deba entender por "distorsiones significativas de la competencia", con el fin de evitar inseguridad jurídica y, añadimos nosotros, para facilitar a los Estados miembros la transposición de esta cláusula en sus ordenamientos internos[225].

---

[222] Ferreiro Lapatza, José Juan, "Los supuestos de no sujeción: especial referencia a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por un ente público", op. cit., página 89.

[223] Jiménez Compaired, Ismael, "VAT and Public Bodies in EC Member States", *Intertax*, volumen 36, números 6 y 7, 2008, página 281.

[224] Jiménez Compaired, Ismael, "El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas", op. cit., página 174. No obstante, el mismo autor es remiso a aceptar esa idea, puesto que el listado de actividades siempre sujetas de la LIVA sólo excede el Anexo de la Directiva al mencionar la actividad de "matadero" en el artículo 7.8, y la de otorgamiento de algunas concesiones administrativas en el artículo 7.9. Por esta razón, este autor se inclina más, como decíamos, por recoger alguna cláusula en el texto español que aluda a la regla de que no se produzcan distorsiones significativas de la competencia, pero reconociendo la inseguridad jurídica que ello puede generar.

[225] Instituto de Estudios Fiscales, "*Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde sobre el futuro del IVA [COM(2010)695FINAL]*", op. cit., página 7.

Longás Lafuente, en 2018, afirmaba que la ausencia de esta cláusula constituye una discrepancia entre la redacción de la norma europea y la nacional española, y abogaba por recoger esa cláusula con carácter general en la LIVA, sobre todo en lo referido a la actuación de los entes que ahora se citan en las letras C), D) y E) del artículo 7.8, los cuales pueden tener la misma naturaleza jurídica que entidades privadas (sociedades mercantiles, fundaciones, etc.) y, sin embargo, recibir un trato distinto en el IVA por razón de este supuesto de no sujeción, en clara contradicción con el principio de neutralidad impositiva que rige en este impuesto[226].

Fernández Pavés, por su parte, señalaba en 2021 que llama la atención que continúe sin incluirse ninguna mención a que si la no sujeción al IVA implicara distorsiones significativas de la competencia (debemos entender que alude a la competencia entre los organismos de Derecho público y los empresarios y profesionales privados), ello acarrearía que la Administración o el ente público correspondiente deberían someterse al gravamen del impuesto, puesto que precisamente uno de los pilares básicos de la Unión Europea es la libre concurrencia entre los operadores económicos en igualdad de condiciones, evitando discriminaciones o favoritismos en el tratamiento que reciben o en las repercusiones que puedan suponerles sus operaciones en el mercado[227].

Sánchez Gallardo entiende que hay una incorrecta transposición, al faltar esta parte de la Directiva, y denuncia, además, que, con la norma española, pueden darse supuestos de distorsiones significativas de la competencia no atacables desde nuestra normativa nacional[228].

---

[226] Longás Lafuente, Antonio, "Novedades en el IVA a lo largo de 2017", op. cit., páginas 10, 15 y 16.

[227] Fernández Pavés, María José, "Análisis de la permanente problemática sobre la no sujeción de las Administraciones Públicas al IVA", op. cit., página 27.

[228] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 101. En la página 278 de esta misma obra este autor afirma que lo que *"no parece que se justifique, al menos en mi opinión, es la no incorporación al derecho interno del límite a la no sujeción que supone la Dir 2006/112/CE art, 13(1) párrafo 2º, relativo a la distorsión de la competencia. Así, en cualquier situación en la que se constate una efectiva, o incluso potencial, distorsión del mercado que sea significativa a raíz de la no sujeción de las operaciones realizadas por Administraciones públicas*

A mi juicio hubiera sido deseable que la LIVA española hiciera alguna mención a la cláusula anti-distorsión de la competencia del artículo 13 de la Directiva, si bien es difícil saber de qué manera podría recogerse esa cláusula en nuestro Derecho nacional de una forma lo suficientemente precisa para no generar inseguridad jurídica por su indefinición[229].

En cualquier caso, creo que la ausencia de una mención a esa regla tiene difícil defensa jurídica, habida cuenta de la importancia de esta cláusula para asegurar la neutralidad del impuesto. No obstante, es posible que ello no implique necesariamente que se pueda acusar a España de haber hecho mal la transposición de la Directiva del IVA en este punto. El TJUE tiene dicho que los Estados miembros están obligados a garantizar la imposición de los organismos de Derecho público cuando el hecho de no gravarlos pueda producir distorsiones graves de la competencia, pero que, por el contrario, los Estados no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición[230].

---

concurriendo con empresas privadas, la normal sujeción al tributo de las operaciones debería prevalecer, y ello tanto cuando lo que se obtiene a cambio es un precio como en ausencia del mismo o en presencia de una contraprestación tributaria."

[229] Puede ser interesante destacar que la situación en los distintos Estados miembros en lo referente a esta cláusula no es uniforme, como era de esperar teniendo en cuenta la libertad que el TJUE concede para alcanzar el fin propuesto por la Directiva del IVA. En Italia esa cláusula no se recoge en la Ley que regula el impuesto (artículo 4.5 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.º 633, Testo Unico Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto); en Francia, sin embargo, sí (artículo 256.B del Code général des impôts: *Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence)*; y en Portugal también (artículo 2.2 del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado aprobado por el Decreto-Lei n.º 102/2008: *O Estado e demais pessoas colectivas de direito público não são, no entanto, sujeitos passivos do imposto quando realizem operações no exercício dos seus poderes de autoridade, mesmo que por elas recebam taxas ou quaisquer outras contraprestações, desde que a sua não sujeição não origine distorções de concorrência).*

[230] STJUE de 17 de octubre de 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, (asuntos acumulados C-231/87 y C-129/88), ECLI:EU:C:1989:381, apartado 23.

Lo relevante, en mi opinión, es que se pueda afirmar que en España esa cláusula es, al menos, tenida en cuenta por la Administración en su labor de aplicación de los tributos y que se permita a los interesados, incluidos los particulares que deseen impugnar la no sujeción de una determinada actividad de un organismo de Derecho público, someter al control de los órganos jurisdiccionales esa aplicación[231]. De hecho, contamos con resoluciones del TEAC en las que se hace uso de esta cláusula para declarar sujeta una determinada actividad[232]. No obstante, la invocación del efecto directo de la Directiva del IVA ante la carencia que estamos señalando no debería llevar nunca a que la aplicación de la cláusula de la distorsión significativa de la competencia se hiciese en perjuicio del contribuyente[233].

2.5.D) La transposición del anexo I de la Directiva del IVA, y la ausencia de una mención al volumen de actividad "insignificante".

El artículo 13.1 de la Directiva del IVA señala en su tercer párrafo que, en cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I de dicha Directiva, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

---

[231] STJUE de 8 de junio de 2006, *Feuerbestattungsverein Halle*, (asunto C-430/04), ECLI:EU:C:2006:374, apartado 32, y STJUE de 14 de diciembre de 2000, *Cámara Municipal do Porto*, (asunto C-446/98), ECLI:EU:C:2000:691, apartado 35.

[232] Resolución del TEAC 00/1360/2011, de 20 de noviembre de 2014. Citada por Longás Lafuente, Antonio, en "*Impuesto sobre el Valor Añadido: comentarios y casos prácticos*", CEF, Madrid, 2017, página 194. En dicha resolución el TEAC desestima la aplicación de la regla de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA a una sociedad mercantil de capital cien por cien público que realizaba el servicio de la ITV a la Comunidad Autónoma de la que dependía. El Tribunal considera que calificar estos servicios como no sujetos daría lugar a una distorsión de la competencia, dado que las empresas del sector privado que prestan ese mismo servicio sí están obligadas a repercutir IVA en sus facturas.

[233] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en *"IVA y Administraciones Públicas"*, op. cit., página 11, señala que la carencia en nuestra LIVA de esta cláusula se ha suplido en alguna ocasión disponiendo, de modo cuestionable en su opinión, la aplicación de la misma en contestaciones a consultas tributarias. Este autor considera que esa aplicación directa, que siempre es controvertida cuando el legislador no ha atendido sus obligaciones como es debido, no exime de la necesaria y adecuada llevanza a la norma, transponiendo como es debido el Derecho comunitario.

La letra F) del artículo 7.8º de la LIVA recoge este mandato y establece que en todo caso estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que se relacionan en dicha letra, en un listado que constituye la transposición del anexo I de la Directiva del IVA[234].

En el siguiente cuadro pueden compararse el listado de actividades siempre sujetas al IVA que se recoge en la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA –en la actual quinta redacción– y el listado del Anexo I de la Directiva del IVA –que ha permanecido invariable en el tiempo–.

Artículo 7.8.F) de la LIVA	**Artículo 13 y Anexo I de la Directiva del IVA**
…	…
F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:	En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.
…	…
	ANEXO I
a´) Telecomunicaciones. b´) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía. c´) Transportes de personas y bienes. d´) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente. e´) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.	1) Los servicios de telecomunicaciones; 2) Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica; 3) Transporte de bienes; 4) Prestaciones de servicios portuarios y aeroportuarios; 5) Transporte de personas; 6) Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta; 7) Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación

[234] Listado del que algún autor, como Gómez Castañeda, Juan, ha señalado que "respeta íntegramente" la normativa europea ("Entidades públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido: normativa española y comunitaria", *Crónica Tributaria*, n.º 59, 1989, página 158.) No obstante, ahora veremos que, con la redacción actual de la LIVA de 1992, hay alguna diferencia.

f´) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos. g´) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial. h´) Almacenaje y depósito. i´) Las de oficinas comerciales de publicidad. j´) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. k´) Las de agencias de viajes. l´) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. m´) Las de matadero.	en materia de organización común del mercado de dichos productos; 8) Explotación de ferias y exposiciones comerciales; 9) Explotación de almacenes de depósito; 10) Actividades de las oficinas comerciales de publicidad; 11) Actividades de agencias de viajes; 12) Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares; 13) Actividades de organismos de radio y televisión en la medida en que no estén exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra q).

La comparación entre la norma española y la Directiva del IVA en lo relativo al listado de operaciones que se consideran sujetas en todo caso al impuesto pone de manifiesto, a mi entender, dos circunstancias.

La primera es que ambos listados son casi idénticos, lo que abona la tesis de una correcta transposición. El listado español contiene algunas actividades más que el listado de la Unión Europea, lo que supone ampliar a más actividades la sujeción obligatoria al impuesto, pero no parece que esto sea problemático, pues el propio TJUE insiste constantemente en su jurisprudencia en que la regla de no sujeción es de aplicación restrictiva. Además, y como ya hemos comentado, esa ampliación de actividades a las que no se aplica esta regla de no sujeción puede justificarse en que el legislador español ha considerado que en esas actividades adicionales se podría producir una distorsión grave de la competencia en caso de no quedar sujetas al impuesto, supuesto en el cual la sujeción al IVA es obligatoria según el segundo párrafo del artículo 13.1 de la Directiva[235].

[235] Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 170: "*La adecuada transposición del Anexo I requiere que, como mínimo, se reproduzca su contenido. Ahora bien, ¿y qué ocurre con los excesos sobre ese contenido? Entiendo que lo más lógico es admitirlos como supuestos en que nuestro legislador sujeta al IVA para evitar "distorsiones significativas de la competencia". Sería un modo de comprenderlo similar al del profesor Falcón y Tella.*" El profesor Falcón y Tella explica que, en cuanto a las operaciones no incluidas en el Anexo

Las actividades incluidas en el listado de la LIVA que no se citan en el Anexo I de la Directiva son las siguientes:

- En las actividades de distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica que se citan en la Directiva, la LIVA añade la distribución de frío y demás modalidades de energía.
- En las prestaciones de servicios portuarios y aeroportuarios que se mencionan en la Directiva, la LIVA añade la explotación de infraestructuras ferroviarias y las concesiones y autorizaciones administrativas en todas estas materias.
- A la actividad de "entrega de bienes nuevos fabricados para la venta" a la que se refiere la Directiva, la LIVA le da una nueva redacción y la convierte en "Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior".
- En las actividades de organismos de radio y televisión no exentas del IVA, la LIVA añade la aclaración de que se incluyen las actividades de cesión del uso de sus instalaciones.
- La LIVA añade al listado la actividad de "matadero", no mencionada en la Directiva del IVA[236].

La segunda circunstancia a la que nos referíamos al comparar la Directiva con la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA consiste en una omisión en la Ley española. La

de la Directiva del IVA cuya no sujeción pudiera ocasionar distorsiones graves de la competencia, la forma en que el legislador español ha ido solucionando este problema ha sido incluir las actividades problemáticas en el listado de operaciones siempre sujetas del actual artículo 7.8º de la LIVA. Pone como ejemplo la actividad de "mataderos", que aparece en el listado de la Ley española, pero no en el Anexo I de la Directiva del IVA (Falcón y Tella, Ramón, "*Los Entes Locales en el sistema tributario estatal y autonómico*", en Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local, Marcial Pons–Diputación de Barcelona, Madrid, 1993, página 1154).

[236] Ya hemos tenido ocasión de ver que esta incorporación tuvo lugar en la LIVA de 1985 mediante la Disposición Adicional Octava de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos del Estado. Falcón y Tella, en "*Los Entes Locales en el sistema tributario estatal y autonómico*", op. cit., página 1154, explica que de esta forma España pudo poner fin al proceso pre-contencioso iniciado por la Comisión Europea como consecuencia de las protestas de los mataderos privados.

Directiva del IVA establece en el tercer párrafo del artículo 13.1 que en el listado de operaciones siempre sujetas al impuesto del Anexo I se aplicará la no sujeción cuando el volumen de una concreta actividad sea "insignificante". Se trata de una excepción a la excepción que el citado Anexo I supone a este supuesto de no sujeción. Sin embargo, la LIVA no alude a esta posibilidad. No obstante, esta omisión, a diferencia de otras que hemos comentado, no es problemática, puesto que el TJUE ha señalado que la mención al volumen "insignificante" es una facultad de los Estados miembros, no es una mención obligatoria[237]. Se trata de una opción que ofrece la Directiva del IVA, que, habida cuenta de su contenido, algún autor ha señalado que no merece mayor comentario o interés[238].

Por lo tanto, podemos afirmar que la transposición en la Ley española del Anexo I de la Directiva del IVA es correcta. En todo caso, dedicaremos el apartado 6 del capítulo II al examen del listado de estas actividades recogido en la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA.

2.5.E) La ausencia de una mención en el artículo 7.8º de la LIVA a la regla del artículo 13.2 de la Directiva del IVA.

El artículo 13.2 de la Directiva del IVA establece que los Estados miembros podrán considerar actividades de las autoridades públicas –es decir, considerarlas no sujetas al IVA– las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, los artículos 374 a 377, el artículo 378, apartado 2, el artículo 379, apartado 2, y los artículos 380 a 390 quater.

Ya tuvimos ocasión de comentar el sentido de esta regla, y vimos que su transposición a las legislaciones internas de los Estados miembros es opcional, tal

[237] STJUE de 14 de diciembre de 2000, *Cámara Municipal do Porto*, (asunto C-446/98), ECLI:EU:C:2000:691, apartado 26, y jurisprudencia que ahí se cita.
[238] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 106.

y como el TJUE se ha encargado de recordar con base en el empleo por parte de la Directiva del IVA de la expresión "podrán"[239].

En el caso de España, ni la LIVA de 1985 ni la de 1992 optaron por esta posibilidad, a lo cual, por la razón antedicha, nada hay que oponer desde el punto de vista de la corrección de la transposición efectuada.

2.5.F) La no sujeción de las concesiones y autorizaciones administrativas.

El artículo 7.9º de la LIVA establece la no sujeción al impuesto de las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes operaciones:

a) Las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

Las cuatro operaciones descritas en estas cuatro letras son excepciones a la regla general de no sujeción de las concesiones y autorizaciones administrativas contenida en el artículo 7.9, y son operaciones que se encuentran, por tanto, sujetas al IVA en todo caso. Cabe destacar que se produce una cierta reiteración, pues ya hemos visto que en el listado de actividades siempre sujetas de la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA se hace una mención expresa a que siempre estarán sujetas las "*concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9º siguiente*", es decir, las señaladas en estas cuatro letras.

[239] STJUE de 4 de junio de 2009, *Salix*, (asunto C-102/08), ECLI:EU:C:2009:345, apartados 51 a 55 y 58.

En el capítulo II tendremos ocasión de adentrarnos en el estudio de cómo funcionan las reglas sobre la no sujeción al IVA de las concesiones y autorizaciones administrativas, si bien ya podemos adelantar que estamos ante una norma con una litigiosidad incomparablemente menor que la del artículo 7.8º de la LIVA sobre el que esta tesis trata principalmente.

En este momento sólo nos interesa comprobar si este supuesto de no sujeción es una transposición correcta de la Directiva del IVA. A este respecto, nos parece evidente que esta regla es una especificación concreta de la regla general de no sujeción del artículo 13 de la Directiva del IVA, cuya transposición principal se ha efectuado en España a través del artículo 7.8º de la LIVA en el que hasta ahora nos hemos centrado. Si estos dos artículos –el 13 de la Directiva del IVA y el 7.8º de la LIVA– regulan la posible no sujeción al impuesto de la actividad de los organismos de Derecho público en su condición de autoridad pública, no nos ofrece duda que el otorgamiento de concesiones y de autorizaciones administrativas constituye un claro ejemplo de una actividad de la Administración pública propia de su "potestad de imperio".

La aparición de esta regla tuvo lugar durante la vigencia del artículo 5.6º de la LIVA de 1985[240], cuando en 1989 la Disposición Adicional octava de la LTPP introdujo la aclaración de que tampoco estarían sujetas al IVA la constitución de concesiones y autorizaciones administrativas, excepto que tuviesen por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.

Posteriormente la LIVA de 1992 desgajó esta regla de ese precepto, y le dio entidad propia mediante el artículo 7.9º que estamos comentando, en el que inicialmente se declaraba la no sujeción al IVA de las "*concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar*

[240] Que recordemos que era el equivalente en aquella Ley del actual 7.8º de la LIVA de 1992.

inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos". Este artículo, a su vez, fue modificado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que, recordemos, fue la que le dio al artículo 7.8º su "tercera redacción", y que fue la que otorgó al artículo 7.9º la redacción que ahora conocemos, que excluye de la no sujeción las concesiones y autorizaciones administrativas en el sector portuario, aeroportuario y ferroviario.

Como tiene señalado la Dirección General de Tributos en numerosas respuestas a consultas tributarias, la concesión administrativa es un negocio jurídico público en virtud del cual las Administraciones Públicas conceden a los particulares la explotación de una parcela de actuación originariamente pública, bien cediendo la explotación de bienes de dominio público o bien cediendo la gestión de servicios públicos. La característica fundamental de esta institución reside en que la Administración Pública concedente conserva en todo momento potestades de control, que le permiten asegurar el cumplimiento del fin contemplado por el ordenamiento jurídico; corolario de estas potestades de la Administración pública, es el derecho a la reversión de los bienes una vez concluida la concesión[241].

Bajo estas premisas, no parece haber dudas, al menos desde nuestro entendimiento, que esta regla de no sujeción de las concesiones y autorizaciones administrativas es transposición del supuesto de no sujeción del artículo 13 de la Directiva del IVA, pues nos encontramos ante una clara actividad de los organismos de Derecho público en ejercicio de potestades propias de la Administración pública o, en palabras de la Directiva del IVA, en ejercicio de "autoridad pública".

La Ley española ni siquiera se preocupa de exigir que la eventual contraprestación tenga que ser necesariamente de naturaleza "tributaria", pues el ejercicio de "autoridad pública" es aquí evidente. No observamos, en consecuencia, ningún impedimento en la transposición efectuada por el legislador español a través de esta

[241] Véase, por ejemplo, la consulta tributaria V3027-20, de 8 de octubre, y todas las que ahí se citan.

regla específica de no sujeción para este tipo de operaciones de naturaleza eminentemente administrativa[242].

Otra cosa serán las posibles dificultades de entendimiento que puedan existir en el momento de aplicación práctica de estas reglas, pero esto será objeto de estudio en el capítulo II.

[242] Lo cual no nos impide destacar que hay autores en la doctrina científica que manifiestan su incomprensión en torno a la razón por la que este artículo 7.9º declara la no sujeción al IVA de unas concesiones y autorizaciones administrativas, y, sin embargo, establece la sujeción de las que se otorguen en el ámbito portuario, aeroportuario y ferroviario. Almudí Cid lo expresa así: *Lo anterior pone de relieve la arbitrariedad del legislador al configurar el IVA, excluyendo de los supuestos de sujeción expresa previstos en el artículo 7.9º de la Ley 37/1992 las concesiones que, como sucede en el caso que nos ocupa, tengan por objeto carreteras, autopistas o autovías, e incluyendo, sin embargo, otras concesiones que, como las ferroviarias, portuarias o aeroportuarias, responden a una finalidad similar. Salvo que se parta de la falsa premisa de que las Administraciones no podrán construir por sí mismas infraestructuras que afecten al tráfico por carretera para posteriormente establecer concesiones sobre ellas (debe repararse en que el supuesto de sujeción expresa previsto en el artículo 7.9º de la Ley del IVA persigue que el ente público pueda deducir el IVA soportado en la ejecución de la obra), no alcanzamos a vislumbrar la diferencia que permita justificar el diverso tratamiento fiscal que el IVA (y el ITPO) otorga al concesionario en función de la naturaleza de la infraestructura*. (Almudí Cid, José Manuel, "La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos", *Crónica Tributaria*, n.º 132, 2009, página 76).

CAPÍTULO II. LA SUJECIÓN AL IVA DE LA ACTIVIDAD DEL SECTOR PÚBLICO EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA.

1 Introducción y planteamiento de la cuestión.

En el capítulo anterior hemos visto cuál ha sido la elección de la Unión Europea al afrontar la cuestión del tratamiento en el IVA de la actividad económica del sector público. Hemos tenido ocasión de comprobar que la Unión ha optado por sujetar de inicio esa actividad al impuesto, si bien ha regulado un supuesto de no sujeción para aquellos casos en que los organismos de Derecho público actúen como "autoridades públicas". En los demás casos la actividad económica de esos organismos queda gravada por el impuesto, si bien la Directiva del IVA recoge un extenso listado de exenciones tributarias para actividades en las que intervengan las entidades del sector público.

En ese primer capítulo también hemos analizado la técnica jurídica seguida por la Unión para convertir en Derecho positivo ese supuesto de no sujeción, finalmente plasmado en el artículo 13 de la Directiva del IVA (anteriormente artículo 4.5 de la Sexta Directiva de 1977), y hemos concluido con un examen de la transposición efectuada en la LIVA por el legislador español, así como con un juicio crítico sobre la misma.

En el presente capítulo vamos a hacer un análisis de la normativa española sobre el supuesto de no sujeción al IVA de la actividad económica del sector público. Examinaremos las concretas reglas que lo regulan y las cuestiones dudosas surgidas de su aplicación práctica. Dejaremos para el capítulo III el estudio de cómo afecta este supuesto de no sujeción al derecho de los entes públicos a deducirse el IVA que soportan en su actividad, y finalizaremos en el capítulo IV con un examen de

Derecho comparado para observar cómo se ha regulado esta materia en otros países no pertenecientes a la Unión Europea.

El análisis que inmediatamente vamos a iniciar tendrá como protagonista principal el artículo 7.8º de la LIVA en la versión que hemos denominado "quinta redacción", que es la que está actualmente en vigor. Ya hemos apuntado en el capítulo anterior que esa quinta redacción tiene como una de sus características principales el recoger la regulación más exhaustiva y extensa que ha conocido en España el elemento subjetivo de este supuesto de no sujeción. Nuestro examen incluirá también el artículo 7.9º de la LIVA, referido a la no sujeción al IVA de las concesiones y autorizaciones administrativas, así como el listado de exenciones tributarias reguladas en la LIVA que tienen como protagonista algún organismo de Derecho público.

Evidentemente el análisis que vamos a hacer del artículo 7.8º de la LIVA no perderá de vista el contenido del artículo 13 de la Directiva del IVA, que es la norma objeto de transposición y que nos servirá de referencia principal, bien por sí misma o bien a través de la jurisprudencia del TJUE, para alcanzar un adecuado entendimiento de las distintas reglas que vamos a exponer y de los problemas interpretativos a los que nos vamos a enfrentar.

2 La estructura formal del artículo 7.8º de la LIVA al regular la posible no sujeción de la actividad económica del sector público.

Al regular los supuestos de no sujeción al IVA de la actividad económica del sector público, la LIVA parte de la premisa de que esa actividad, en principio, queda sujeta al impuesto en las mismas condiciones que la actividad económica llevada a cabo por los empresarios o profesionales del sector privado.

Esto significa que, si cualquier organismo de Derecho público realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios a título oneroso, actuando como empresario o

profesional, con carácter habitual u ocasional, esa actividad debe quedar sujeta al IVA por aplicación de los artículos 4.uno (definición del hecho imponible) y 5.uno (concepto de empresario o profesional) de la LIVA, preceptos que son de aplicación general y que, por tanto, también se aplican a las entidades del sector público[243].

Desde esta inicial o apriorística sujeción al IVA de la actividad económica del sector público será de donde tendremos que partir para determinar si una concreta operación es de aquellas que luego la LIVA exceptuará de la sujeción al impuesto por el artículo 7.8º (intervención de un organismo de Derecho público que ejerce "autoridad pública") o por el artículo 7.9º (intervención de un organismo de Derecho público en el ámbito de las concesiones o autorizaciones administrativas).

Si no es así, es decir, si se confirma la sujeción al IVA de esa actividad del sector público, entonces será necesario analizar si la operación se puede beneficiar de alguno de los numerosos supuestos de exención previstos en la LIVA o si, por el contrario, se trata de una actividad que definitivamente quedará gravada por el impuesto.

El artículo 7.8º de la LIVA[244], en la redacción actualmente vigente, establece lo siguiente. Hemos dividido su contenido en los tres bloques que se pueden apreciar

[243] La Dirección General de Tributos lo afirma en multitud de contestaciones a consultas tributarias. A modo de ejemplo, la consulta V1577-22, de 30 de junio, indica expresamente en su apartado B) que estos preceptos "*son de aplicación general y, por tanto, también al Ayuntamiento y a la sociedad pública que va a prestar materialmente el servicio, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.*
En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto."

[244] Recordemos que este precepto es el objeto principal de análisis de esta tesis doctoral, por ser el que se refiere específicamente a la posible no sujeción al IVA de la actividad del sector público, pero igualmente nos vamos a referir al artículo 7.9º (no sujeción de las concesiones y

en el siguiente cuadro con el fin de facilitar la comprensión de la estructura formal de este precepto:

<u>Quinta redacción</u> –actual- del artículo 7.8º de la LIVA (vigente desde 10 de noviembre de 2017)	
Artículo 7.8º.- Operaciones no sujetas al impuesto. No estarán sujetas al impuesto: …	
A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. B) 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.	[Letras A) y B): actividades ***ad extra*** del sector público.]
C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32. D) 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 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de	[Letras C), D) y E): actividades ***ad intra*** del sector público.]

autorizaciones administrativas), por su evidente conexión con nuestra materia, y a las exenciones tributarias que la LIVA refiere a los organismos de Derecho público.

otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos. E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.	
F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: a´) Telecomunicaciones. b´) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía. c´) Transportes de personas y bienes. d´) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente. e´) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior. f´) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos. g´) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial. h´) Almacenaje y depósito. i´) Las de oficinas comerciales de publicidad. j´) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. k´) Las de agencias de viajes. l´) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. m´) Las de matadero.	 [Letra F): actividades **siempre sujetas** al IVA.]

La estructura formal del precepto que acabamos de reproducir puede ser dividida en los siguientes tres bloques principales, tal y como se aprecia en el cuadro precedente. La comprensión del funcionamiento de las reglas establecidas en el artículo 7.8º de la LIVA requiere tener presente la existencia de estas tres partes y la forma en que éstas se relacionan entre sí. No siempre es fácil, pero es un ejercicio que nos parece imprescindible.

2.1 Actividades del sector público *ad extra.*

En primer lugar, las letras A) y B) del artículo 7.8º regulan la posible no sujeción al IVA de las actividades del sector público *ad extra*, es decir, las actividades de los organismos de Derecho público prestadas a favor de terceras personas o, si se prefiere, las entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo hacia fuera del sector público por parte de las entidades que lo conforman.

Esto incluye también a las actividades cuyas destinatarias son Administraciones Públicas distintas de aquellas de las que esas entidades dependen.

2.2 Actividades del sector público *ad intra*.

En segundo lugar, las letras C), D) y E) se refieren a la posible no sujeción al IVA de las actividades *ad intra* del sector público.

En este caso se trata tan sólo de prestaciones de servicios (no de entregas de bienes) efectuadas en el contexto de los encargos ejecutados por los medios propios de los poderes adjudicadores previstos en la LCSP, o bien llevadas a cabo por los órganos técnico-jurídicos de las Administraciones Públicas a favor de éstas, o bien por cualquiera de esos mismos órganos entre sí. Son prestaciones de servicios, en definitiva, que una entidad del sector público realiza en favor de otra entidad integrante del mismo.

Estos dos tipos de actividades -las que hemos denominado actividad *ad intra* y actividad *ad extra*- no son incompatibles entre sí, y pueden darse simultáneamente en relación con la prestación de un determinado servicio, ya que nuestro ordenamiento jurídico permite distintas formas de organizar la gestión de los servicios públicos[245].

[245] En el ámbito local, por ejemplo, la LBRL distingue en su artículo 85 la gestión directa (por la propia entidad local, por uno de sus organismos autónomos, por una entidad pública empresarial o mediante una sociedad mercantil de capital público) de la gestión indirecta (en donde la entidad

La práctica demuestra que, en muchas ocasiones, como tendremos ocasión de ver, la prestación de un servicio público a los ciudadanos por parte de una Administración Pública (actividad *ad extra*) descansa sobre el servicio que internamente le presta un medio propio o un órgano técnico-jurídico a esa misma Administración (actividad *ad intra*). En estas situaciones será necesario discriminar las diferentes relaciones jurídicas que se generen, para aplicar las reglas que vamos a examinar y conocer así el tratamiento en el IVA que habrá que dar a cada una de ellas. No es un análisis sencillo, pues estos dos bloques están íntimamente relacionados entre sí y se retroalimentan mutuamente, como tendremos ocasión de comprobar.

2.3 Actividades del sector público sujetas al IVA *en todo caso*.

El tercer bloque que conforma la estructura del artículo 7.8º de la LIVA se localiza en la letra F), que contiene un listado de actividades que *en todo caso* quedarán sujetas al IVA[246].

Ya tuvimos ocasión de ver en el capítulo anterior que este listado es la transposición en España del Anexo I de la Directiva del IVA, al que su artículo 13 se remite para establecer que en esas concretas actividades los organismos de Derecho público tendrán en todo caso la condición de sujetos pasivos[247]. La sujeción al IVA de estas

local acude a la normativa de contratación pública para contratar un empresario que se encarga de prestar el servicio y relacionarse directamente con el ciudadano asumiendo el riesgo operacional).

[246] Es interesante el dato de que el Instituto de Estudios Fiscales, en "Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde sobre el futuro del IVA [COM(2010)695FINAL]", op. cit., página 8, recomendó que la Directiva del IVA ampliase el elenco de actividades incluidas en este listado, como forma de prevenir tantas controversias jurídicas en este materia.

[247] La Directiva del IVA señala que esa sujeción al impuesto se dará excepto cuando el volumen de la actividad considerada "sea insignificante". En el capítulo anterior vimos que la transposición efectuada por la normativa española no se ha hecho eco de esta "excepción a la excepción", y que el TJUE considera que esto queda a la elección de cada Estado miembro.

actividades es obligatoria e incondicional[248]. Es una condición objetiva, no cuestionable[249].

Teniendo en cuenta estos tres bloques que conforman la estructura formal del artículo 7.8º de la LIVA, en los siguientes apartados vamos a estudiar los distintos elementos que componen la regla de no sujeción establecida en dicho artículo. Dentro de cada elemento tendremos que atender a si la Ley se está refiriendo a actividades *ad extra* o actividades *ad intra* del sector público, pues el tratamiento de la posible no sujeción al IVA de ambos tipos de actividades no es coincidente. Concluiremos el análisis del artículo 7.8º fijándonos en la enumeración de actividades siempre sujetas al IVA que se contiene en su letra F).

3 La actividad concernida por la regla de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA.

3.1 Entregas de bienes y prestaciones de servicios.

La letra A) del artículo 7.8º de la LIVA declara no sujetas al impuesto las *entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria*.

Se trata del supuesto de no sujeción al IVA de la actividad llevada a cabo por los organismos de Derecho público a favor de terceras personas o de otras Administraciones Públicas, actividad que hemos llamado *ad extra* del sector público en razón de que, como señala el artículo 13 de la Directiva del IVA –pero no la Ley española–, esos organismos "actúen como autoridad pública". Este

[248] Entre otras muchas, STJUE de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, (asuntos C-231/87 y C-129/88), ECLI:EU:C:1989:381, apartados 26 y 27 (sentencia comentada por Thiel, Servaas Van, "EECC: Public Authorities as taxable persons for VAT", op. cit., páginas 49-50.)
[249] Martínez de la Hoz, Marcelino, "Los entes públicos locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 69.

supuesto de no sujeción comprende tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios que esos organismos lleven a cabo, pues así lo indica expresamente el citado artículo 7.8º.A).

Sin embargo, cuando este artículo se refiere al supuesto de no sujeción de las actividades *ad intra* del sector público, regulado en los apartados C), D) y E), la no sujeción se predica tan sólo de las prestaciones de servicios, pero no de las entregas de bienes.

En ambos casos la no sujeción se condiciona al cumplimiento de los demás requisitos que se mencionan en el artículo 7.8º de la LIVA, que seguidamente analizaremos, y a que las actividades no estén incluidas dentro del listado de actividades siempre sujetas al impuesto que se recoge en la letra F) del artículo 7.8, que es transposición del Anexo I de la Directiva del IVA.

La circunstancia de que la regla de no sujeción de las actividades *ad extra* se refiera a entregas de bienes y prestaciones de servicios, mientras que en el caso de las actividades *ad intra* quede limitada a las prestaciones de servicios y no incluya las entregas de bienes, no tiene una explicación clara. Los documentos oficiales disponibles en los expedientes de la tramitación parlamentaria de las modificaciones que dieron lugar a las redacciones cuarta y quinta del artículo 7.8º de la LIVA, en las cuales aparece por primera vez esta diferenciación, no aluden a esta cuestión. La Dirección General de Tributos ha confirmado que, efectivamente, existe esa diferencia, pero tampoco ha aclarado el motivo de la misma[250].

La doctrina ha señalado la existencia de este desigual tratamiento. Calvo Vérgez apuntó en su momento que existe una contradicción entre lo que establece la letra A) del artículo 7.8, en cuanto que en este caso el supuesto de no sujeción se refiere

[250] La consulta tributaria V1344-20, de 11 de mayo, reconoce en su apartado 4 esa diferencia, pero no explica el porqué de la misma. Literalmente señala que *"Las letras C), D) y E) del artículo 7.8º transcritas en el apartado 3 anterior sólo se refieren a operaciones calificadas como prestaciones de servicios según el artículo 11 de la Ley del Impuesto, no a las entregas de bienes"*.

a entregas de bienes y prestaciones de servicios *ad extra*, y lo que establecen las letras C), D) y E), en donde, al regularse la posible no sujeción al IVA de las actividades *ad intra* de los organismos de Derecho público, esta posibilidad se limita tan sólo a las prestaciones de servicios. Este autor advierte que esta contradicción puede dar lugar a situaciones confusas en la medida en que, por ejemplo, *una sociedad pública creada para realizar operaciones en un determinado sector a la Administración de la que depende estuviese sujeta y no exenta de IVA por las entregas realizadas a la entidad pública que la ha creado, estando en cambio no sujeta por las prestaciones de servicios que le prestase a aquélla*[251].

Por nuestra parte creemos que la explicación de esta divergencia puede provenir de la naturaleza de las actividades *ad intra* a las que se refieren las letras C), D) y E) del artículo 7.8º de la LIVA. En otro lugar hemos dicho –y más adelante, al analizar el elemento subjetivo de esta regla de no sujeción, insistiremos en ello- que la razón por la que las letras C), D) y E) establecen la no sujeción al IVA de las actividades que en ellas se mencionan (encargos ejecutados a sus poderes adjudicadores por entes que reúnen la cualidad de "medio propio personificado"; actividades realizadas por los órganos "técnico-jurídicos" a favor de la Administración Pública que ostenten su titularidad íntegra; y actividades llevadas a cabo por todas estas entidades entre sí siempre que dependan íntegramente de la misma Administración Pública) radica en que nos encontramos ante técnicas de organización interna de las Administraciones Públicas para la realización de los servicios públicos que les son propios. Esta es la razón de fondo por la que el artículo 7.8º de la LIVA declara la no sujeción al impuesto de estas actividades, sin ni tan siquiera exigir que haya una contraprestación de naturaleza tributaria o que no haya contraprestación, como sí lo exige para las actividades *ad extra*. Como quiera que las actividades *ad intra* están referidas, salvo excepciones muy raras, a servicios públicos, las letras C), D) y E) del artículo 7.8º tan sólo aluden a prestaciones de servicios.

[251] Calvo Vérgez, Juan, "El IVA de los entes públicos tras la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembres, de Contratos del Sector Público", op. cit., página 8.

Por otro lado, y dado que el artículo 7.8º sólo alude -con los matices que hemos expuesto- a "entregas de bienes" y a "prestaciones de servicios", parece claro que esta no sujeción al IVA no es aplicable a las importaciones ni a las adquisiciones intracomunitarias de bienes -los otros dos hechos imponibles de este impuesto- en los que los organismos de Derecho público sean los sujetos pasivos. En apoyo de esta afirmación debe tenerse en cuenta que este artículo 7.8º está situado en el capítulo I del título I de la LIVA, que se refiere específicamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes están reguladas en el capítulo II, en cuyo artículo 14 se recogen los supuestos de no sujeción que son aplicables a esta concreta modalidad de hecho imponible, mientras que el capítulo III se refiere al hecho imponible "importaciones". En ninguno de estos dos capítulos se recoge un supuesto de no sujeción equivalente al que estamos examinando.

3.2 Actividad realizada *directamente*.

La mención a que las entregas de bienes o prestaciones de servicios deben ser realizadas *directamente* por las Administraciones Públicas ha figurado siempre en los distintos preceptos que han regulado en nuestro país esta regla de no sujeción [las dos redacciones del artículo 5.6º de la LIVA de 1985, el artículo 8.9º del RIVA de 1985 y las cinco redacciones que ha tenido el artículo 7.8º de la LIVA de 1992.] Sin embargo, ni el artículo 4.5 de la Sexta Directiva ni el artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006 incluyen esa palabra.

Paradójicamente lo que sí ha cambiado es la redacción del resto del párrafo de la norma española en la que dicho adverbio se incrusta, circunstancia que, en mi opinión, condiciona la debida comprensión de lo que ese adverbio ha podido significar en este contexto en cada momento.

Durante la vigencia de la LIVA de 1985 y de su Reglamento, al regular este supuesto de no sujeción el texto legal aludía a entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas *directamente* por "el Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos".

Durante las tres primeras redacciones del artículo 7.8º de la LIVA el adverbio se refería a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas *directamente* por "los entes públicos". Además, se aclaraba expresamente que esta regla de no sujeción no era de aplicación cuando los referidos entes actuasen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

La cuarta redacción del artículo 7.8º mencionaba las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas *directamente* por las "Administraciones Públicas", e incluía una relación de entes, organismos y entidades que a estos efectos se consideraban Administraciones Públicas.

Por último, la quinta redacción de ese mismo artículo, hoy vigente, alude a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas *directamente* "por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) -medios propios- y D) -entes técnicos-jurídicos- de este número".

Como se puede observar, en cada uno de estos distintos estadios temporales por los que ha discurrido este supuesto de no sujeción, el término *directamente* podría interpretarse de una forma distinta, en función de la regulación imperante en cada momento.

Piénsese, por ejemplo, en la posibilidad de que un servicio público prestado por una sociedad mercantil de capital público pueda quedar no sujeto por aplicación de esta regla, cuestión que abordaremos en el siguiente apartado 4. Durante las tres primeras redacciones del artículo 7.8º de la LIVA esa no sujeción no era posible,

porque en el mismo precepto se establecía que quedaban excluidas de esta regla las empresas públicas, privadas, mixtas y, en general, todas las empresas mercantiles.

En este contexto, se podría entender que el adverbio *directamente* se referiría a que la entrega de un bien o la prestación de un servicio cuya no sujeción se pretende deberían derivar de una relación jurídica establecida entre el organismo de Derecho público actuante y el usuario, sin ningún tipo de intermediario o tercero interpuesto, independientemente del carácter de éstos. Dicho de otra forma, si el organismo de Derecho público encomendase el servicio o la entrega de bienes a un tercero, la actividad quedaría sujeta al IVA[252]. La mención contenida en las tres primeras redacciones del artículo 7.8º de la LIVA para excluir de esta regla de no sujeción a las empresas mercantiles (de capital público, mixto o privado) no sería más que una concreción o un remache de lo que ya de por sí significaba el adverbio *directamente*[253].

[252] En este sentido, Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 209, y De la Cueva González-Cotera, Álvaro, *"*Los entes públicos y el IVA. Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de febrero de 1997", op. cit., página 1105. Por su parte, Rodríguez Márquez, Jesús, en "La gestión de los servicios públicos municipales y el Impuesto sobre el Valor Añadido: RTEAC de 6 de junio de 2001", op. cit., página 3, también entiende que, bajo las tres primeras redacciones del artículo 7.8º de la LIVA, la expresión "*directamente*" excluye las actividades de sociedades mercantiles, aunque sean de capital cien por cien público. Este autor advierte además que eso podría ser contrario a la Directiva del IVA, cuyo artículo 13 no recoge esa exclusión (opinión que el tiempo ha demostrado acertada dado que finalmente la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA admite que una sociedad mercantil puede aplicar esta regla de no sujeción). Márquez Sillero, Carmen, en 1996, también había interpretado este adverbio en este mismo sentido ("Las concesiones administrativas y las empresas concesionarias en el IVA y en TPO", op. cit., página 11), al igual que Falcón y Tella, Ramón, en 1992 en "Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA: STJCEE de 25 de julio de 1991", op. cit., página 1123. Insistimos en que todas estas citas corresponden a trabajos publicados bajo las tres primeras redacciones del artículo 7.8º de la LIVA, en donde, junto con el adverbio *directamente,* la norma excluía expresamente de esta regla de no sujeción a las empresas mercantiles.

[253] Jiménez Compaired dice literalmente que era "*una simple especificación del antes referido adverbio "directamente*" ("*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 208). Así parece deducirse también de la doctrina de la Dirección General de Tributos que, por ejemplo, en su contestación a la consulta tributaria vinculante V0046-10, de 19 de enero, afirma que *"debe recordarse la imposibilidad de declarar no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las actuaciones desarrolladas por Entes públicos de forma indirecta, es decir, por medio de empresa pública, privada, mixta o de empresa mercantil (segundo párrafo del artículo 7.8º) que tengan por destinatarios a terceros diferentes de aquellos Entes de que dependan."*

Ocurre que, como ya hemos apuntado en el capítulo 1, y como veremos con detalle en los siguientes apartados, la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA (en línea con lo que ya decía la cuarta redacción) permite ahora que en el ámbito subjetivo de este artículo pueda colocarse una sociedad mercantil de capital público, bien al realizar actividades *ad extra* a cambio de una contraprestación tributaria o sin contraprestación, o bien al prestar servicios *ad intra* en el marco de un encargo a un medio propio o en el contexto de un servicio prestado a la Administración Pública de la que dependa (los conocidos como entes "técnico-jurídicos"[254]).

Por lo tanto, las explicaciones que hemos ofrecido en los párrafos precedentes ya no sirven, puesto que es la propia Ley la que ahora permite que esos servicios o entregas de bienes sean llevados a cabo por entidades de derecho privado, no necesariamente Administraciones públicas. Sin embargo, el adverbio *directamente* continúa situado en el texto del artículo 7.8º de la LIVA, concretamente en la letra A) -actividades *ad extra* del sector público-. Conviene recordar lo que dice exactamente esta letra en su quinta redacción (las cursivas y subrayado son nuestros):

> "[No estarán sujetas al impuesto:]
> 8º. A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas *directamente* por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria."

[254] Cabe recordar que incluso bajo las tres primeras redacciones del artículo 7.8º de la LIVA, y a pesar de la prohibición expresa existente entonces sobre la aplicación de esta regla de no sujeción a empresas mercantiles, la propia Administración tributaria había desarrollado la doctrina de los entes "técnico-jurídicos" para defender la no sujeción de las actividades llevadas a cabo por éstos (sociedades mercantiles de capital público incluidas) a favor de las Administraciones Públicas de las que dependiesen o de otras íntegramente dependientes de las anteriores, doctrina fundamentada en el carácter de operaciones internas de esas actividades. Como muestra, resolución del TEAC de 8 de febrero de 2011 (recurso de alzada 00/03294/2006) y contestación vinculante a consulta tributaria V0014-11, de 11 de enero. De ello nos ocupamos en extenso en el siguiente apartado 4 de este capítulo.

La lectura de este precepto, en la quinta redacción vigente hoy, muestra, a mi juicio, que el adverbio *directamente* se refiere ahora a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen, por un lado, las Administraciones Públicas, pero, por otro lado, también se refiere a esas mismas actividades cuando son realizadas por las entidades de los apartados C) -encargos a medios propios personificados- y D) -entes, organismos o entidades del sector público-. Entre las entidades a que se refieren estas dos letras C) y D) están las entidades de derecho privado en que las Administraciones públicas se personifican para llevar a cabo servicios públicos, como las sociedades de capital público, las entidades públicas empresariales o las fundaciones públicas[255].

Lo que ahora interesa es comprobar que si el adverbio *directamente* se refiere también a las actividades de estas últimas entidades, es evidente que ya no es posible sostener el significado que se le daba a esta expresión durante la vigencia de la LIVA de 1985 y durante las tres primeras redacciones del artículo 7.8º de la LIVA de 1992. Ya no podemos afirmar que la expresión *directamente* sirve para ceñir esta regla de no sujeción exclusivamente a las actividades llevadas a cabo por entes de derecho público, excluyendo así a entidades de derecho privado interpuestas como podría ser una sociedad mercantil de capital público. Esta interpretación ya no es posible porque el propio artículo 7.8º.A) de la LIVA, en su quinta redacción, mediante las llamadas a las letras C) y D), permite aplicar esta regla de no sujeción a esos entes de derecho privado.

¿Qué sentido tiene hoy, entonces, ese adverbio en el artículo 7.8º.A) de la LIVA?

A mi juicio, muy poco, puesto que las sucesivas modificaciones de este artículo lo han vaciado de contenido. La única utilidad que, en mi opinión, conserva esta expresión es guiar al lector sobre cómo debe aplicar esta norma en los diversos supuestos de hecho a los que la realidad le puede enfrentar.

[255] A esto dedicamos el siguiente apartado 4.

Nos referimos a la circunstancia de que, como es sabido, los servicios públicos pueden ser gestionados directamente por una Administración Pública, bien por sí misma o bien mediante formas de personificación de derecho público (un organismo autónomo) o de derecho privado (una sociedad mercantil de capital público o una entidad pública empresarial). También se pueden prestar mediante fórmulas de gestión indirecta, principalmente en el marco de concesiones a favor de entidades privadas o de capital mixto[256].

Esta variedad de formas de gestión puede dar lugar a diversas estructuras organizativas en función de las necesidades y decisiones adoptadas por el organismo de Derecho público titular del servicio público. Así, por ejemplo, un ayuntamiento puede decidir prestar un determinado servicio público por sí mismo, con sus propios medios materiales (en este caso la relación jurídica subyacente al servicio se establecerá entre el ayuntamiento y el usuario). En otros casos el ayuntamiento puede acordar constituir una persona jurídica instrumental, como por ejemplo una sociedad mercantil de capital íntegramente público, para que sea ésta la que preste materialmente el servicio al ayuntamiento, y éste, a su vez, sea el que preste el servicio al usuario (la relación jurídica subyacente al servicio se mantiene entre el ayuntamiento y el usuario, sin perjuicio de que aparezca otra relación jurídica entre el ayuntamiento y su sociedad municipal).

En otros supuestos es la propia sociedad municipal la que presta el servicio al usuario, con el que entabla la correspondiente relación jurídica (sin perjuicio de la relación existente entre la propia sociedad y el ayuntamiento). Por último, en los casos de gestión indirecta, el concesionario del servicio formalizará una relación jurídica con el usuario (su cliente), sin perjuicio de la relación jurídica que tenga con el ayuntamiento concedente.

[256] Las diversas modalidades contractuales en el ámbito de las concesiones administrativas de servicios públicos o de utilización de obra pública se regulan en la LCSP. En el ámbito local, las formas de gestión directa o indirecta de los servicios públicos se regulan en los artículos 85 y siguientes de la LBRL.

En todos estos supuestos se producirán diferentes flujos de prestaciones de servicios, contraprestaciones económicas y entregas de justificantes (recibos o facturas). Pues bien, en cada una de esas prestaciones de servicios será necesario analizar si es de aplicación la regla de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA. El examen será individual para cada relación jurídica, de manera aislada para cada una de ellas, pues en cada caso habrá que examinar si el servicio o la entrega de bienes correspondiente es merecedor de que se le aplique esta regla de no sujeción. Por usar un ejemplo, si en una misma operación una sociedad mercantil de capital público y naturaleza instrumental presta un servicio a la Administración Pública de la que depende (y le cobra un precio por ello), y esa Administración, a su vez, presta ese mismo servicio al usuario final (y le cobra una tasa por ello), el aplicador del derecho deberá examinar esas dos relaciones jurídicas, y comprobar en cada una de ellas, de forma aislada y separada (aunque en el fondo ambas sean consecuencia de un solo factor, como es la decisión de esa Administración Pública de organizar la prestación de ese servicio público de esa forma), si a cada una le es de aplicación la no sujeción al impuesto regulada en el artículo 7.8º de la LIVA.

A esto es a lo que, a mi entender, se referiría ahora el artículo 7.8º.A) de la LIVA cuando menciona el adverbio *directamente* en relación con las posibles prestaciones de servicios o entregas de bienes que podrían verse afectadas por la no sujeción. Es, sencillamente, un recordatorio al operador jurídico de la necesidad de hacer este examen por separado en cada una de las relaciones jurídicas que se deriven de la forma de organizar la gestión del servicio público acordada por el organismo de Derecho público competente. La Dirección General de Tributos parece que, si bien no lo dice expresamente, sigue esta tesis en sus contestaciones a consultas tributarias, atendido al uso que hace del citado adverbio en el texto de las mismas[257].

[257] Como muestra, la V1577-22, de 30 de junio, en donde el consultante es un ayuntamiento que tiene encomendada la prestación del servicio público de transporte, tratamiento y depuración de aguas residuales, mediante gestión directa, a una sociedad mercantil de titularidad pública en la que participa. En el punto 4 de la contestación, el centro directivo afirma lo siguiente (el subrayado es nuestro):

4 El elemento subjetivo en el artículo 7.8º de la LIVA.

En el capítulo I de esta tesis doctoral hemos comprobado que, mientras el artículo 4.5 de la Sexta Directiva de 1977 y el artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006 han mantenido inalterada la definición del elemento subjetivo de este supuesto de no sujeción (ambas directivas aluden desde 1977 a "Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público"), la normativa española, sin embargo, ha ido modificando a lo largo de los años la descripción de las entidades afectadas por esta regla, en gran parte debido a la evolución de la interpretación que sobre esta materia ha ido perfilando el TJUE en su jurisprudencia.

Pudimos ver que el artículo 5.6 de la LIVA de 1985 refirió esta no sujeción al Estado, a las Entidades en que éste se organizara territorialmente y a sus organismos autónomos, con una desafortunada aclaración recogida a nivel reglamentario de que esta disposición no se aplicaría cuando los referidos Entes actuasen por medio de empresa privada o empresa mixta o, en general, de empresas mercantiles[258].

La LIVA de 1992 inició su vigencia aludiendo sencillamente a los "Entes públicos", salvo que actuasen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles, y así se mantuvo en la primera, segunda y tercera redacción del artículo 7.8.

"Descendiendo al supuesto objeto de consulta, en el supuesto de que sea el propio Ayuntamiento consultante el que preste directamente el servicio de transporte, tratamiento y depuración de las aguas residuales percibiendo la contraprestación directamente de los usuarios y la sociedad mercantil municipal actúe de forma instrumental, al tener dicha contraprestación la condición de tasa, la prestación del servicio no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.
No obstante, en el supuesto de que sea dicha sociedad mercantil municipal la que preste el servicio de recogida de residuos directamente a los usuarios, la contraprestación percibida tendrá la consideración de prestación patrimonial de carácter público no tributario y, en todo caso, la misma sí se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido."

[258] Aclaración declarada ilegal por la STS de 10 de marzo de 2000, sala de lo contencioso administrativo, recurso 4040/1995, ECLI:ES:TS:2000:1925, fundamento de derecho segundo.

Fue a partir de la cuarta redacción del citado artículo 7.8[259] de la LIVA cuando el legislador español decidió dar un golpe de timón a la definición del supuesto de no sujeción al impuesto de la actividad de los organismos de Derecho público. A partir de ese momento el artículo 7.8, como ya hemos señalado, tiene tres partes diferenciadas: la primera se refiere a la actividad *ad extra* de las entidades del sector público; la segunda se ocupa de la actividad *ad intra*, y la tercera recoge un listado de actividades que en todo caso están sujetas al IVA, en concordancia con lo que establece el Anexo I de la Directiva del IVA. Esta estructura se mantiene en la quinta redacción del artículo 7.8, en vigor a la fecha de este trabajo, si bien con una modificación en la descripción del elemento subjetivo a la que nos referiremos inmediatamente.

Aprovechando la reestructuración del artículo 7.8º de la LIVA que supuso su cuarta redacción, el legislador decidió describir a partir de este momento de manera detallada las entidades del sector público afectadas por este supuesto de no sujeción. Dicha descripción fue retocada a raíz de la entrada en vigor de la quinta redacción de este artículo[260], que trajo como novedad principal que la no sujeción de las actividades *ad extra* de los organismos de Derecho público pasó de referirse exclusivamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo por las "Administraciones Públicas", entendiendo por tal las entidades que se mencionan expresamente en la letra B), a incluir también las actividades *ad extra* realizadas por las entidades de sustrato no territorial que se citan en las letras C) y

[259] Recordemos que la cuarta redacción, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, fue introducida por el artículo Primero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modificaron diversas leyes (BOE del día 28), a la que nos estamos refiriendo como "Ley 28/2014". El lector podrá encontrar en el Anexo I el texto de las cinco versiones que hasta la fecha ha tenido el artículo 7.8º de la LIVA.

[260] En vigor desde 10 de noviembre de 2017, y que fue introducida por la Disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE), a la cual nos estamos refiriendo a lo largo de esta tesis como "LCSP".

D) del artículo 7.8, que es donde se regula la no sujeción de las actividades *ad intra*[261].

Esto supone que, desde la quinta redacción del mencionado artículo 7.8, la no sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas *ad extra* por organismos de Derecho público abarca no sólo la actividad de lo que la letra B) de esta norma define como "Administraciones Públicas", sino también la actividad hacia fuera de una pluralidad de entes, organismos y entidades integrantes del sector público, en su sentido más amplio, en los términos que se recogen en las letras C) y D).

Como consecuencia de todo esto podemos afirmar, como ya hicimos en el primer capítulo de esta tesis doctoral, que actualmente la definición del elemento subjetivo de esta regla de no sujeción al IVA es la más amplia que ha conocido la historia de este impuesto. Nos remitimos a la explicación de las causas de esta evolución normativa que hicimos en ese mismo sitio[262].

El juego combinado de las letras A), B), C) y D) del artículo 7.8º permite hacer la siguiente enumeración de entidades a las que, de cumplirse los demás requisitos de ese artículo, señaladamente el de que las actividades sean realizadas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, les sería de aplicación el supuesto de no sujeción de las prestaciones de servicios y entregas de bienes que hemos denominado *ad extra* del sector público. La exposición sigue el mismo orden que el de esas letras. Comenzaremos con las entidades que forman parte de las "Administraciones Públicas" a efectos de esta regla (letra B),

[261] Es inevitable aconsejar, para la mejor comprensión de lo que estamos explicando, la lectura del artículo 7.8º que estamos glosando, que encontrará en el cuadro que hemos insertado unas páginas más arriba.

[262] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 143, señala que, con esta quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, se consigue la inocuidad de la interposición de entidades instrumentales, puesto que la no sujeción de las actividades *ad extra* (cuando no hay contraprestación o ésta es de naturaleza tributaria) también les afecta a ellas, y, además, muchas de sus operaciones *ad intra* igualmente quedan no sujetas.

continuaremos con los entes, organismos y entidades del sector público que tienen la condición de "medio propio personificado" de un poder adjudicador (letra C), y concluiremos con los entes, organismos y entidades integrantes del sector público (letra D).

4.1 La Administración General del Estado.

La primera entidad que el artículo 7.8.B) de la LIVA incluye a estos efectos dentro del concepto de Administración Pública es la "Administración General del Estado". A falta de una remisión normativa expresa, será preciso entender por Administración General del Estado lo que establece la LRJSP, que regula la organización y funcionamiento de esta concreta Administración Pública, principalmente en su Título I. En lo que aquí nos interesa el artículo 55.2 detalla los órganos superiores y directivos que se comprenden dentro de la Administración General del Estado, a saber:

> "a) La Organización Central, que integra los Ministerios y los servicios comunes. En la organización central son órganos superiores y órganos directivos:
>
> a) Órganos superiores:
>
> 1.º Los Ministros.
>
> 2.º Los Secretarios de Estado.
>
> b) Órganos directivos:
>
> 1.º Los Subsecretarios y Secretarios generales.
>
> 2.º Los Secretarios generales técnicos y Directores generales.
>
> 3.º Los Subdirectores generales.
>
> b) La Organización Territorial, en donde son órganos directivos tanto los Delegados del Gobierno en las Comunidades Autónomas, que tendrán rango de Subsecretario, como los Subdelegados del Gobierno en las provincias, los cuales tendrán nivel de Subdirector general.
>
> c) La Administración General del Estado en el exterior, en donde son órganos directivos los embajadores y representantes permanentes ante Organizaciones internacionales."

La Administración General del Estado, como Administración Pública que es, actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única, de acuerdo con el artículo 3.4 de la LRJSP. No obstante, con el fin de facilitar la gestión de las eventuales actividades empresariales o profesionales en las que participe, la normativa tributaria permite asignar distintos números de identificación fiscal a los diversos departamentos, consejerías, dependencias u órganos superiores con capacidad gestora propia que la integren[263].

Cabría plantearse en qué lugar queda el Gobierno en la mención que hace el artículo 7.8.B) de la LIVA a la Administración General del Estado. Se trata de un tema de estudio clásico en el Derecho Administrativo, en donde la doctrina, con apoyo en la jurisprudencia constitucional, afirma el carácter dual del Gobierno que, por una parte, es el órgano central de la Administración General del Estado, y, como tal, no deja de ser Administración Pública (su "centro motor o de mando", en expresión del profesor García de Enterría), pero que, por otro lado, es también un órgano constitucional al que la Constitución atribuye funciones distintas de la mera dirección de la Administración[264].

Desde la perspectiva que nos ocupa en este trabajo nos parece que la cuestión se resuelve sin mayor dificultad con el dato de que si el Gobierno, en abstracto, precisa de realizar alguna entrega de bienes o alguna prestación de servicios a efectos del

[263] Lo mismo cabe decir con respecto a las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las entidades que integran la Administración Local. La cuestión se regula en los artículos 18 y siguientes -particularmente en el artículo 22.3- del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos (Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, BOE del 5 de septiembre), y en la Orden EHA/451/2008, de 20 de febrero (BOE del 26 de febrero), por la que se regula la composición del número de identificación fiscal de las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica. En esta Orden se asigna la letra P del NIF a las corporaciones locales, la letra Q a los Organismos públicos, y la letra S a los órganos de la Administración del Estado y a los de las Administraciones de las Comunidades Autónomas.

[264] Véase, a modo de ejemplo, Fernández Farreres, Germán, "*Sistema de Derecho Administrativo*", Thomson Reuters, Madrid, 2020, Tomo I, páginas 121 y siguientes, y García de Enterría, Eduardo, "El concepto de personalidad jurídica en el Derecho Público", *Revista de Administración Pública*, n.º 129, 1992, páginas 195 a 207.

IVA, lo hará siempre a través de alguno de los órganos que conforman la Administración General del Estado, por lo que su actividad quedará, en este caso, subsumida en la mención a esta Administración Pública que recoge la letra B) del artículo 7.8º de la LIVA[265].

4.2 Las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

El artículo 7.8.B).a) de la LIVA también incluye dentro del concepto de Administración Pública a las Administraciones de las Comunidades Autónomas y a las Entidades que integran la Administración local. La mención a estas otras Administraciones es consecuencia lógica de la estructura territorial del Estado diseñada por la Constitución[266], y es, además, coherente con el artículo 13 de la Directiva del IVA, en donde se alude a los Estados, las regiones, las provincias y los municipios como organismos de Derecho público a los que puede ser de aplicación este supuesto de no sujeción al IVA.

Para determinar los perímetros que delimitan las Administraciones Públicas de las Comunidades Autónomas será preciso acudir a los respectivos Estatutos de Autonomía y Leyes autonómicas que, por lo general, reproducen en esencia una organización y estructura muy parecida a la de la Administración General del Estado.

Distinto es el caso de las Administraciones locales, en donde la propia Constitución prevé en sus artículos 140 y 141 que la administración de los municipios

[265] En cualquier caso la Dirección General de Tributos no pone dificultades a la hora de considerar como Administración General del Estado, a estos efectos, a determinados organismos de Derecho público cuyo encaje en dicho concepto pudiera resultar dudoso desde una perspectiva de Derecho Administrativo sustantivo. Es el caso del Banco de España, que según su Ley reguladora es una entidad de Derecho público que actúa con autonomía respecto de la Administración General del Estado, pese a lo cual la respuesta a consulta tributaria número V2601-22, de 21 de diciembre, lo incluye dentro de la Administración General del Estado a estos efectos.

[266] El artículo 97 de la Constitución alude a la Administración General del Estado, el 153 a las Administraciones de las Comunidades Autónomas, y los artículos 140 y 141 a las Administración Local.

corresponda a los respectivos Ayuntamientos, la de las provincias a las Diputaciones, y la de las islas a los Cabildos o Consejos, todo ello sin perjuicio de la posible existencia de más entidades locales, como las comarcas u otras entidades que agrupen varios municipios, las áreas metropolitanas o las mancomunidades de municipios, figuras permitidas por el artículo 141.3 de la Constitución y por la Ley de Bases del Régimen Local[267], pero que, a diferencia de las anteriores, tienen naturaleza contingente por cuanto su existencia depende de que así lo decida la correspondiente Comunidad Autónoma[268].

Por lo demás, son trasladables aquí las consideraciones sobre el uso del NIF y sobre la distinción entre gobierno y administración que hemos efectuado al tratar de la Administración General del Estado.

4.3 Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.

El artículo 7.8.B).b) de la LIVA considera también como Administraciones Públicas a las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social. Por lo tanto, no se consideran como Administración Pública, a estos efectos, a otras entidades a las que la Ley les pueda atribuir algún tipo de competencia en el ámbito de la Seguridad Social pero que no son Entidades Gestoras o Servicios Comunes, como puedan ser, por ejemplo, las Mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, sin perjuicio de que estas otras entidades puedan tener la naturaleza de entidades integrantes del sector público y, como tales, entrar en el ámbito de aplicación de este supuesto de no sujeción al IVA por la vía de las letras C) o D) del artículo 7.8º de la LIVA[269].

[267] Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (BOE del día 3), en adelante "LBRL".
[268] Estamos siguiendo a Fernández Farreres, Germán, "*Sistema de Derecho Administrativo*", op. cit., Tomo I, páginas 162 y siguientes.
[269] Contestación de la Dirección General de Tributos a consulta tributaria vinculante V1050-20, de 24 de abril.

La determinación de cuáles son las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social requiere acudir a la Ley General de la Seguridad Social, cuyo texto refundido fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE del día 31). El artículo 66.1 de esta Ley enumera como Entidades Gestoras al Instituto Nacional de la Seguridad Social, al Instituto Nacional de Gestión Sanitaria y al Instituto de Mayores y Servicios Sociales, mientras que la disposición adicional novena incluye también como Entidad Gestora al Instituto Social de la Marina. Como Servicios Comunes, el artículo 74 menciona a la Tesorería General de la Seguridad Social, y el artículo 74.bis a la Gerencia de Informática de la Seguridad Social, si bien el artículo 73 permite al Gobierno crear otros Servicios Comunes. El régimen jurídico básico de estas entidades se contiene en la Disposición adicional decimotercera de la LRJSP, que dispone que les serán de aplicación las previsiones de esa Ley relativas a los organismos autónomos, salvo en materia de régimen de personal, económico-financiero, patrimonial, presupuestario y contable, de participación en la gestión, así como de asistencia jurídica, materias en las que el régimen jurídico será el establecido por su legislación específica, por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en las materias que sea de aplicación, y, supletoriamente, por la LRJSP.

4.4 Las entidades del sector público institucional.

El artículo 7.8.B) de la LIVA considera como Administraciones Públicas a diversas entidades que integran lo que la LRJSP conoce como sector público institucional. La letra c) menciona los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales; la letra d), por su parte, alude a cualquier 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. Finalmente, el artículo 7.8.B) concluye con una regla de cierre, que establece que no tendrán la consideración de Administraciones

Públicas las entidades públicas empresariales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales[270].

Esta enumeración de las entidades del sector público institucional que el artículo 7.8.B) de la LIVA considera como Administraciones Públicas, así como la regla de cierre que excluye de esta consideración a las entidades públicas empresariales y a organismos asimilados, podría suscitar, al menos en apariencia, dudas sobre si determinadas entidades podrían quedar comprendidas dentro de esta definición de Administración Pública y si, en consecuencia, también a ellas les podría ser de aplicación este supuesto de no sujeción al IVA de las actividad *ad extra* de los organismos de Derecho público.

Así, cabría plantearse que si la LIVA alude a las Agencias "Estatales", ¿qué ocurriría con unas eventuales Agencias "Autonómicas", creadas en virtud de una hipotética Ley de alguna Comunidad Autónoma? ¿No serían "Administraciones Públicas" a estos efectos, y, en consecuencia, no estarían dentro del elemento subjetivo de este supuesto de no sujeción? También podríamos preguntar por qué las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales quedan fuera de esta definición de Administración Pública y, por lo tanto, fuera igualmente del elemento subjetivo de este supuesto de no sujeción al IVA, cuando la LRJSP sí que las considera como Administraciones Públicas. Y podríamos preguntar igualmente que, si el citado artículo 7.8.B) menciona a las Universidades Públicas, ¿por qué no incluye también a los consorcios, a las fundaciones del sector público, a las

[270] Como ha puesto de manifiesto la doctrina, nos encontramos con que no existe coincidencia entre las personas jurídicas públicas que son consideradas Administración públicas a los efectos del IVA y las que son consideradas Administraciones Públicas a los efectos de la normativa de contratos (principalmente en el artículo 3.2.b) de la LCSP.) En este sentido, De Miguel Canuto, Enrique, "Poderes adjudicadores y medios propios ante el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Carta Tributaria*, n.º 47, febrero de 2019, página 13. Si bien este autor aboga por que prevalezca la normativa sobre contratos, lo cierto es que la Dirección General de Tributos no tiene dudas de que lo relevante es la definición de Administraciones Públicas contenida en la letra B) del artículo 7.8º de la LIVA, definición que, además, se aplica a todo el artículo (contestación a consulta tributaria V1344-15, de 29 de abril).

sociedades mercantiles estatales y a los fondos sin personalidad jurídica, que son entidades que también integran el sector público institucional estatal según el artículo 84 de la LRJSP?

Estas preguntas, sin embargo, y a mi juicio, han perdido su razón de ser a la vista de la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA hoy vigente. En efecto, como hemos señalado más arriba, una de las novedades de esta última redacción ha sido la de incluir, dentro del elemento subjetivo del supuesto de no sujeción al IVA de las actividades *ad extra* de los organismos de Derecho público previsto en la letra A), no sólo a las entidades que conforman la Administración Pública a estos efectos según la letra B) que estamos glosando, sino también a las entidades a las que se refieren las letras C) y D), que es donde se regula la no sujeción de las actividades *ad intra*. Estas dos última letras recogen un listado de entidades tan amplio y tan exhaustivo que nos permite afirmar que, en la actualidad, todas las entidades que forman parte del sector público han quedado incluidas, por mor de esta quinta redacción del artículo 7.8º.A) de la LIVA, dentro del ámbito de aplicación de este supuesto de no sujeción de las actividades *ad extra*, con independencia de que muchas de esas entidades no tengan la calificación de "Administraciones Públicas" según la enumeración que se efectúa en la letra B)[271].

La letra C) se refiere a los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten la condición de "medio propio personificado del poder adjudicador" según el artículo 32 de la LCSP, precepto de una notable extensión y complejidad en el que se regulan los encargos de los poderes adjudicadores a los medios propios

[271] A la misma conclusión llega De Miguel Canuto, Enrique, en "Poderes adjudicadores y medios propios ante el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit. En la nota a pie de página n.º 27 de este trabajo afirma que la redacción actual de la letra A) del artículo 7.8º de la LIVA relega a un puesto secundario el listado de Administraciones Públicas de la letra B) -listado que hemos comentado más arriba-, porque la regla general de no sujeción resulta, en suma, predicada de todas las Entidades del sector público. La llamada de la letra A) a las entidades enunciadas en las letras C) y D), dice este autor, aboca inequívocamente a esta conclusión. Otra consecuencia de esta forma de expandir el ámbito subjetivo de esta regla de no sujeción, añadimos nosotros, es que deja de tener importancia el problema de que no sean coincidentes las definiciones de Administraciones Públicas contenidas en este artículo y en la LCSP

personificados. Esos encargos no tienen la consideración de contratos, por lo que no les son de aplicación las reglas sobre contratación pública de la LCSP, lo que viene a significar que en estos casos se permiten adjudicaciones directas en contra del principio de libre competencia consagrado en esta Ley. Este precepto no contiene un listado cerrado de entidades que puedan tener la calificación de medio propio personificado, sino que adjudica esta condición a "aquellas personas jurídicas, de derecho público o de derecho privado" que cumplan con las estrictas exigencias establecidas en el artículo 32 de la LCSP, tales como que la entidad que tenga el carácter de "medio propio" disponga de medios personales y materiales adecuados para cumplir el encargo que se le haga, que haya recabado autorización del poder adjudicador del que dependa, que el poder adjudicador ejerza un claro control sobre la actividad del "medio propio", que éste no tenga participación de una empresa privada y que no pueda realizar libremente en el mercado más de un 20 por ciento de su actividad.

A efectos del supuesto de no sujeción al IVA de la actividad *ad extra* de los organismos de Derecho público, esta letra C), por remisión de la letra A), como hemos visto, permite incluir en el ámbito de aplicación de esta regla a cualquier persona jurídica, siempre que reúna, eso sí, los requisitos necesarios para poder tener la consideración de "medio propio" según la LCSP. Obsérvese que por esta vía la LIVA está permitiendo que cualquier entidad, sea de derecho privado o de derecho público, sea o no sea Administración Pública, pueda aplicar esta regla de no sujeción, bajo la única condición de que tenga la calificación de "medio propio" en la normativa sobre contratación pública y de que cumpla, obviamente, con el requisito objetivo de percibir una contraprestación de naturaleza tributaria o ninguna contraprestación por la realización de esta actividad.

Pero es que el contenido de la letra D), a la que también se remite la letra A), es más expansivo aún que el de la letra C). La letra D) alude, sencillamente, a los entes, organismos o entidades integrantes del sector público a que se refiere el artículo 3.1 de la LCSP. Sin más. No es necesario que estos entes, organismos o entidades

reúnan ningún otro requisito. El simple hecho de ser mencionados en ese artículo 3.1 de la LCSP es suficiente para que puedan caer dentro del ámbito subjetivo de la regla de no sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que lleven a cabo *ad extra*, esto es, hacia fuera del sector público.

El citado artículo 3.1 contiene un extenso listado de las entidades que conforman el sector público a efectos de la LCSP. Son las siguientes:

> "a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla 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 autoridades administrativas independientes.
> d) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refiere la LRSP y la legislación de régimen local, así como los consorcios regulados por la legislación aduanera.
> e) Las fundaciones públicas, que son aquellas que reúnan alguno de los siguientes requisitos:
>
> 1.º Que se constituyan de forma inicial, con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o bien reciban dicha aportación con posterioridad a su constitución.
>
> 2.º Que el patrimonio de la fundación esté integrado en más de un 50 por ciento por bienes o derechos aportados o cedidos por sujetos integrantes del sector público con carácter permanente.
>
> 3.º Que la mayoría de derechos de voto en su patronato corresponda a representantes del sector público.
>
> f) Las Mutuas colaboradoras con la Seguridad Social.
> g) Las Entidades Públicas Empresariales a las que se refiere la LRJSP, y cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo.

h) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de entidades de las mencionadas en las letras a), b), c), d), e), g) y h) anteriores sea superior al 50 por 100, o en los casos en que sin superar ese porcentaje, se encuentre respecto de las referidas entidades en el supuesto previsto en el artículo 5 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

i) Los fondos sin personalidad jurídica.

j) Cualesquiera entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creadas 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.

k) Las asociaciones constituidas por las entidades mencionadas en las letras anteriores.

l) Las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco en lo que respecta a su actividad de contratación."

Este listado de entidades integrantes del sector público a efectos de la LCSP, que, recordemos, son las entidades a las que será de aplicación el supuesto de no sujeción al IVA de la actividad *ad extra* que estamos examinando, es un listado incluso más exhaustivo que el que se contiene en la LRJSP, que es la Ley dedicada específicamente a regular el régimen jurídico del sector público.

La expansión del ámbito subjetivo de la regla de no sujeción al IVA de la actividad *ad extra* de los organismos de Derecho público, que se deriva de esta llamada a las letras C) y D) que se hace en la letra A) del artículo 7.8º de la LIVA, trae consigo, a mi juicio, las siguientes consecuencias:

4.4.A) Queda sin contenido la regla de cierre del artículo 7.8.B) de la LIVA

Recordemos que la regla de cierre del artículo 7.8.B) de la LIVA establece que no tendrán la consideración de Administraciones Públicas las *entidades públicas*

empresariales y los *organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales*, lo que viene a significar que, a estos organismos de Derecho público, la LIVA no les considera Administración Pública a efectos del supuesto de no sujeción de la actividad *ad extra* que se regula en la letra A) de este artículo para las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las Administraciones Públicas.

Esta regla, en nuestra opinión, ha quedado sin contenido. El motivo es que, como hemos explicado, esa letra A) ahora también refiere este supuesto de no sujeción a las entidades mencionadas en los apartados C) y D) del mismo artículo 7.8º de la LIVA. La letra C), como hemos tenido ocasión de ver, alude a los medios propios de los poderes adjudicadores de la LCSP, entre los cuales pueden encontrarse perfectamente las *entidades públicas estatales* y *cualquier organismo asimilado dependiente de las Comunidades Autónomas y Entidades locales*.

Pero es que, incluso en los casos en que estos organismos no tuvieran la consideración de medios propios, también quedarían dentro del ámbito subjetivo de este supuesto de no sujeción por la remisión a la letra D), que menciona a los *entes, organismos o entidades que integran el sector público según el artículo 3.1* de la LCSP. Recordemos que en la enumeración que se contiene en este artículo aparecen expresamente citadas en su letra g), de un lado, las *entidades públicas empresariales*, y, del otro, y en esa misma letra, *cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo*, expresión esta última que, a nuestro juicio, engloba sin mayores problemas la de *cualquier organismo asimilado dependiente de las Comunidades Autónomas y Entidades locales* recogida en la regla de cierre que estamos comentando[272].

[272] Así lo reconoce la Dirección General de Tributos en varias contestaciones a consultas tributarias. Por ejemplo, la V2152-20, de 25 de junio, o la V0374-19, de 20 de febrero.

De aquí se concluye que la citada regla de cierre ha quedado sin contenido con la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, ya que, aunque inicialmente las entidades que menciona como no integrantes de las Administraciones Públicas según su letra B) quedan excluidas del supuesto de no sujeción de las actividades *ad extra* que se regula en su letra A), finalmente esos mismos organismos de Derecho público quedan subsumidos en el elemento subjetivo de esta regla de no sujeción por la vía de su inclusión a través de las entidades mencionadas en las letras C) y D).

4.4.B) Las sociedades mercantiles de capital público.

La inclusión de las sociedades mercantiles de capital público en el ámbito subjetivo del supuesto de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA ha sido una de las cuestiones más controvertidas en España desde la entrada en vigor de esta regla en el año 1986.

En el capítulo I expusimos las distintas redacciones que, a lo largo del tiempo, tuvo el artículo 5.6 de la LIVA de 1985, y las que ha tenido su sucesor, el artículo 7.8º de la LIVA de 1992. Pudimos entonces comprobar que el legislador español manifestó en varias ocasiones que este supuesto de no sujeción no era de aplicación a la actividad de los organismos de Derecho público que se llevase a cabo por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. La prohibición se recogió, bajo la vigencia de la LIVA de 1985, en el artículo 8.9º del RIVA de ese mismo año, declarado más tarde ilegal en este punto por el Tribunal Supremo por extralimitación, dado que esa previsión no estaba contemplada en la Ley[273]. En la LIVA de 1992 la mención negativa a las sociedades mercantiles se

[273] STS de 10 de marzo de 2000, sala de lo contencioso administrativo, recurso 4040/1995, ECLI:ES:TS:2000:1925. Cabe destacar que el ponente de esta sentencia –D. Alfonso Gota Losada, y la Sala con él-, además de poner de manifiesto la evidente extralimitación reglamentaria del RIVA de 1985, hizo una brillante exposición de las razones por las que, en su opinión, el criterio de no sujeción al IVA debía ser aplicable también a las sociedades de capital público que se limitaran a prestar servicios y entregar bienes a los organismos de Derecho público de los cuales dependieran, doctrina conocida como la de los "órganos técnico-jurídicos". Sin embargo, la propia sentencia se

incluyó en las tres primeras redacciones del artículo 7.8, lo que significa que se mantuvo hasta el 31 de diciembre de 2014.

Sin embargo, desde el 1 de enero de 2015 la cuarta redacción del citado artículo 7.8º permitió aplicar este supuesto de no sujeción a, i) las encomiendas de gestión que las sociedades mercantiles de carácter público que tuviesen la condición de "medio propio instrumental y servicio técnico" llevasen a cabo a favor de la Administración pública encomendante y de los poderes adjudicadores; y ii), a los servicios que prestasen las sociedades mercantiles integrantes del sector público a favor de la Administraciones Públicas de las que dependiesen o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostentasen la titularidad íntegra del capital social de esas sociedades[274].

encontró con que, si bien podía defender esta doctrina bajo la vigencia de la LIVA de 1985 –dado que la exclusión de las sociedades efectuada por el RIVA de 1985 era ilegal-, no hubiera podido decir lo mismo si los ejercicios enjuiciados hubieran estado bajo la vigencia de la LIVA de 1992, pues esta Ley elevó a rango legal el mandado de que este supuesto de no sujeción al IVA no fuera de aplicación a las sociedades de capital, prohibición que se mantuvo durante las tres primeras redacciones de su artículo 7.8, es decir, hasta el año 2014.

[274] El segundo supuesto recoge por primera vez la doctrina de los órganos o entes "técnico-jurídicos", de creación administrativa, tal como la exposición de motivos de la Ley 28/2014, creadora de la cuarta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, se encargó de aclarar. La doctrina fue sostenida tanto por la Dirección General de Tributos (por todas, consultas vinculantes números V0014-11, de enero de 2011, y V0154-12, de 26 de enero) como también por algunas sentencias del Tribunal Supremo (sobre todo en ejercicios sujetos a la LIVA de 1985, pues las tres primeras redacciones del artículo 7.8º de la LIVA de 1992 le impedían, a su juicio, mantener esta doctrina; véase, por todas, la STS de 24 de marzo de 2014, sala de lo contencioso-administrativo, ECLI:ES:TS:2014:1204). Dicha doctrina, con base principalmente en la jurisprudencia del TJUE, consideraba que la actividad llevada a cabo por esos órganos o entes "técnico-jurídicos" a favor de los entes públicos territoriales de los que dependiesen no estaba sujeta al IVA por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA. Téngase en cuenta que nos estamos refiriendo a años en los que todavía estaban en vigor las redacciones de este artículo en las que se afirmaba que el supuesto de no sujeción no era de aplicación cuando los entes públicos actuasen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general de empresas mercantiles, lo que explica las vacilaciones que se detectan en algunas sentencias del Tribunal Supremo y resoluciones del TEAC para aceptarla. La doctrina propugnaba la no sujeción a IVA de la actividad que las sociedades mercantiles de capital íntegramente público llevasen a cabo a favor de la entidad pública territorial de la que dependiesen, o a favor de otra entidad dependiente de ésta, siempre, obviamente, en las mismas condiciones que marcaba el artículo 7.8º de la LIVA para declarar la no sujeción de las actividades de los entes públicos. La doctrina se extendía a afirmar que las aportaciones económicas que los entes públicos realizasen a estas sociedades por esta razón no eran contraprestaciones de operaciones sujetas al impuesto, sino una mera dotación de fondos públicos para que esas sociedades pudiesen efectuar esos servicios internos. Se trataba, por tanto, de lo que a lo largo de esta tesis estamos llamando actividad *ad intra* del sector público. La doctrina de los entes u órganos

Estos dos supuestos caen dentro de lo que venimos denominando actividad *ad intra* del sector público, es decir, prestaciones de servicios realizadas por las sociedades de capital público a favor del organismo de Derecho público del que dependan o a favor del poder adjudicador que les haga la encomienda de gestión[275].

Finalmente, como ya hemos tenido ocasión de apuntar, la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, vigente a partir de 10 de noviembre de 2017, ha permitido que estas sociedades –y, con ellas, todo el arco de entidades que componen el sector público y todas aquellas que puedan ser consideradas como "medios propios personificados" de un poder adjudicador- también puedan aplicar este supuesto de no sujeción a las actividades *ad extra* que lleven a cabo, siempre que perciban por ello una contraprestación de naturaleza tributaria, o que no perciban contraprestación alguna, requisito de índole objetiva al que más adelante nos referiremos. La relevancia del cambio es digna de ser resaltada, pues esta novedad ha supuesto que la normativa española ha transitado desde la negación absoluta de que la regla de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA pudiera ser aplicable a las

"técnico-jurídicos" fue aceptada expresamente por la AEAT en los informes de su Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica números A/3/51/12, sobre la tributación en el IVA de la actividad de los entes públicos, y A/4/31/14, sobre la tributación en el IVA de las actividades efectuadas por los servicios públicos de radio y televisión. Ambos informes recogieron un extenso resumen de las consultas de la Dirección General de Tributos y de las sentencias del Tribunal Supremo favorables a esta doctrina. Se consideraba que para que esa doctrina pudiera ser de aplicación habían de cumplirse los siguientes cinco requisitos: a) que la creación de la sociedad se llevase a cabo al amparo de lo que dijera una Ley sobre la prestación de esos servicios públicos; b) que el capital social estuviera al 100% en mano pública, bien directa o bien indirectamente (en otras palabras, que el sector público gobernara la toma de decisiones en la sociedad); c) que el destinatario único y exclusivo de los servicios prestados por la sociedad fuera el ente público que la crease; d) financiación mediante las correspondientes partidas presupuestarias del ente público del que dependiese; y e), que no hubiera riesgo de distorsión de la competencia como consecuencia de la no sujeción al IVA.

[275] En ambos casos era preciso que el 100% del capital social de estas entidades estuviese en mano pública. En el caso de las que tuvieran la cualidad de "medio propio instrumental", porque así lo exigía el artículo 24.6 de la Ley de Contratos del Sector Público entonces vigente, mientras que en el supuesto de las sociedades que formasen parte del sector público lo exigía el propio artículo 7.8º de la LIVA, a pesar de que el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público tan sólo requería un 50% de participación pública para que la sociedad formase parte del sector público, que es el mismo porcentaje que actualmente exige el artículo 11 de la LRJSP para calificar como de "estatal" –y, por tanto, integrante del sector público- a una sociedad mercantil.

actividades de sociedades mercantiles de capital público (tal y como decía el 8.9º del RIVA de 1985 y como dijeron las tres primeras redacciones del 7.8º de la LIVA de 1992), a la posibilidad de que esa no sujeción fuera predicable al menos de la actividad *ad intra* de esas sociedades en favor de las Administraciones Públicas de las que dependiesen íntegramente (cuarta redacción del 7.8), para terminar diciendo, en la quinta redacción hoy vigente, que la no sujeción también es de aplicación a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que estas sociedades mercantiles efectúen a terceras personas (actividad *ad extra* del sector público) siempre que, por supuesto, se cumplan los demás requisitos recogidos en el citado artículo 7.8, principalmente el de que la contraprestación percibida sea de naturaleza tributaria y el de que la actividad en cuestión no sea de las mencionadas en la letra F).

Esta evolución legal ha venido impulsada por la jurisprudencia del TJUE, que en sucesivas sentencias ha abierto el abanico de entidades que pueden ser calificadas como "demás organismos de Derecho público" a estos efectos, hasta el punto de incluir dentro de este concepto a sociedades mercantiles de capital público que reuniesen una serie de características que permitieran defender su caracterización como "organismo de Derecho público". La sentencia dictada en 2015 en el caso *Saudaçor* fue pionera, y abrió una línea de interpretación favorable que fue seguida en 2018, con matices, por la dictada en el caso *Nagyszénás*[276].

Es interesante destacar que mientras en la primera sentencia el TJUE facilitó al órgano judicial nacional diversos argumentos que, a su juicio, permitirían defender la inclusión de una determinada sociedad mercantil en el concepto de "organismo de Derecho público", en la segunda sentencia, sin embargo, aun reconociendo la posibilidad de que una sociedad de capital público pudiera reunir esa condición, el TJUE se mostró más prudente y afinó los requisitos expuestos en *Saudaçor* para

[276] STJUE de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor*, (asunto C-174/14), ECLI:EU:C:2015:733, y STJUE de 22 de febrero de 2018, *Nagyszénás*, (asunto C-182/17), ECLI:EU:C:2018:91

que el órgano jurisdiccional nacional pudiera comprobar este extremo. Esos requisitos, recordemos, son, a juicio de este tribunal, los siguientes[277]:

- Que la sociedad pública tenga las mismas prerrogativas de poder público que la Administración territorial de la que depende (por ejemplo, expropiar);
- Que la sociedad deba considerarse integrada de alguna forma en la organización de la Administración Pública de la que depende;
- Que su capital social pertenezca íntegramente a la Administración Pública, y que no esté abierto a la participación de particulares;
- Que la Administración Pública sea su único cliente, o bien que otros posibles clientes reciban sólo prestaciones "accesorias" de importancia marginal;
- Que la Administración Pública esté legitimada para dar indicaciones a la sociedad sobre cómo llevar a cabo su actividad, y que incluso pueda supervisarla;
- Que el Derecho privado aplicable a la sociedad mercantil tenga una importancia secundaria con respecto a las normas de Derecho público que le sean de aplicación;
- Que la sociedad no tenga competencia en los servicios que presta, o que dichos servicios no sean adjudicados a operadores privados, por ejemplo a través de una licitación;
- Que exista un acto legislativo por el que se decida la creación de la sociedad.

En definitiva, el TJUE persigue comprobar que haya un control efectivo por parte de la Administración Pública de la sociedad o entidad cuya calificación como "organismo de Derecho público" se esté enjuiciando en cada momento, con el fin de comprobar hasta qué punto se puede considerar a dicha sociedad suficientemente integrada en la organización de aquella Administración[278].

[277] Resumen de los requisitos exigidos por el TJUE recogido en la resolución del TEAC de 22 de julio de 2020, RG 00-00800-2017, fundamento de derecho tercero.
[278] STJUE de 22 de febrero de 2018, *Nagyszénás*, (asunto C-182/17), ECLI:EU:C:2018:91, apartado 47.

En su momento apuntamos que la tesis que sostiene la Abogada General del TJUE Julianne Kokott es que estos requisitos, efectivamente, persiguen demostrar que una determinada entidad está integrada en la organización de la Administración Pública y que realiza actos que forman parte de las prerrogativas de poder público, lo que permitiría calificarla como "organismo de Derecho público" y consiguientemente aplicar el artículo 13 de la Directiva del IVA a su actividad. La Abogada General sostiene que esos requisitos nunca podrían darse en una sociedad de capital constituida conforme al Derecho privado[279].

El legislador español, sin embargo, ha considerado que, en los supuestos en los que una sociedad mercantil de capital íntegramente público tenga la condición de medio propio personificado, o bien sea parte integrante del sector público[280], esa sociedad estará dentro del elemento subjetivo del supuesto de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA, lo cual es tanto como decir que el legislador asume que en estos supuestos se cumplen los requisitos señalados por el TJUE que acabamos de exponer, probablemente por entender que, en tales casos, hay un control efectivo de esa sociedad mercantil por parte de la Administración Pública de la que en última instancia dependa[281]. Desde luego parece claro que el legislador español, al aprobar en 2017 la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, fue más generoso en su interpretación de los criterios fijados por el TJUE en los casos *Saudaçor* y *Nagyszénás* de lo que luego lo ha sido la Abogada General[282].

[279] Conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto C-677/21, *Fluvius Antwerpen*, el 12 de enero de 2023, ECLI:EU:C:2023:24, apartado 57.

[280] En ambos casos, al igual que ocurría con la cuarta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, el 100% del capital social deberá estar en mano pública. En el caso de los medios propios personificados "*la totalidad de su capital o patrimonio tendrá que ser de titularidad o aportación pública*" (artículo 32 de la LCSP). En el supuesto de las sociedades del sector público, el propio artículo 7.8º de la LIVA exige que las Administraciones Públicas de las que dependan ostenten la titularidad íntegra de su capital.

[281] En el apartado 2.4.A) del Capítulo I examinamos si esto se podía considerar una transposición correcta de la normativa europea.

[282] STJUE de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor*, (asunto C-174/14), ECLI:EU:C:2015:733, y STJUE de 22 de febrero de 2018, *Nagyszénás*, (asunto C-182/17), ECLI:EU:C:2018:91

Ahora bien, tenemos que aclarar que aunque una sociedad mercantil de capital público caiga dentro del ámbito subjetivo de aplicación del artículo 7.8º.A) de la LIVA, bien por ser un medio propio personificado de un poder adjudicador, o bien por pertenecer al sector público y estar su capital social íntegramente en manos de una única Administración Pública, eso no significa que su actividad *ad extra* vaya a quedar automáticamente no sujeta al impuesto, puesto que, como ya sabemos, para ello es necesario que la contraprestación que perciba sea de naturaleza tributaria, o bien que no haya contraprestación, requisito de índole objetiva con el que el legislador español ha traducido a nuestro ordenamiento interno la exigencia del artículo 13 de la Directiva del IVA de que el organismo de Derecho público –las sociedades mercantiles de capital público en nuestro caso- actúen como "autoridades públicas"[283].

En el apartado 5.5 de este capítulo, al hilo del análisis del elemento objetivo del artículo 7.8º de la LIVA, expondremos nuestras dudas sobre que sea posible que una sociedad mercantil pueda exigir como contraprestación de su actividad un tributo, dado que en nuestro Derecho, al menos desde las modificaciones introducidas por la LCSP en la regulación de las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza tributaria y de naturaleza no tributaria, tal posibilidad parece estar limitada a las Administraciones Públicas[284]. Esto no significa que una

[283] Y siempre, claro está, que la actividad enjuiciada no sea de las que aparecen en la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA, que son actividades que, en todo caso, quedarán sujetas al impuesto.

[284] Adelantamos ya, sin perjuicio de lo que diremos en el apartado 5.5 de este capítulo, que la Dirección General de Tributos tiene establecido en numerosas consultas el criterio de que una sociedad de capital público no percibe tasas (tributos) por los servicios públicos que presta, sino prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria si dicho servicio es de recepción obligatoria o se presta sin competencia, o precios privados si el servicio es de carácter voluntario y se presta también por el sector privado (a modo de ejemplo, consultas tributarias V1758-20, de 30 de junio, V2289-22, de 31 de octubre, y V2414-22, de 22 de noviembre). En el ámbito local el artículo 20.6 de la LHL establece que *[l]as contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 de este artículo, realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución*. Este apartado 6 fue añadido al artículo 20 de la LHL por la disposición final 12 de la LCSP, la cual, a pesar de ser una Ley dedicada a la regulación de los contratos del sector público, se ha encargado también de aclarar el régimen legal de las prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria y el de

sociedad mercantil de capital público no pueda ser calificada como organismo de Derecho público en el sentido del artículo 13 de la Directiva del IVA, pues ya hemos visto que el TJUE, bajo determinadas condiciones, acepta esta posibilidad. Lo que decimos es que el requisito que la Ley española exige de que la sociedad perciba una contraprestación de naturaleza tributaria nos parece hoy de difícil cumplimiento.

En todo caso, como constantemente insiste el TJUE en sus sentencias[285], será el órgano jurisdiccional nacional el que tenga que apreciar si una determinada sociedad mercantil cumple con los requisitos que, a juicio de la Corte europea, son necesarios para poder calificarla como un organismo de Derecho público a efectos del artículo 13 de la Directiva del IVA y, consiguientemente, a efectos del artículo 7.8º de la LIVA[286].

Con todo esto es forzoso reconocer que, aunque el artículo 7.8º.A) de la LIVA permita, bajo su quinta redacción, que la actividad *ad extra* de una sociedad mercantil de capital público pueda quedar no sujeta al IVA, no es esta una cuestión fácil. Los vaivenes legislativos y jurisprudenciales que hemos apuntado así lo ponen de manifiesto, y explican que incluso dentro de la mejor doctrina no hubiera unanimidad a la hora de aceptar que las sociedades mercantiles de capital público pudieran ser consideradas organismos de Derecho público, al menos en su actividad *ad extra*, de acuerdo con el artículo 13 de la Directiva del IVA.

---

las de naturaleza no tributaria (en esta línea, su disposición final 9 modificó la LTPP, mientras que la disposición final 11 se encargó de modificar la LGT).

[285] STJUE de 16 de septiembre de 2008, *Wight,* (C-288/07), ECLI:EU:C:2008:505, apartado 22 y demás sentencias que ahí se citan.

[286] No obstante, tenemos que advertir que, en las fechas en que esta próxima a finalizar la redacción de esta tesis, el Tribunal Supremo ha dictado un Auto en el que admite a trámite un recurso de casación para estudiar si el artículo 7.8º de la LIVA es correcto en este punto, es decir, en lo concerniente a la no sujeción de los servicios públicos prestados a través de sociedades mercantiles de capital íntegramente público. Damos noticia con más extensión de este Auto en el apartado 2.5.A) del capítulo I. El Auto es de fecha 24 de enero de 2024, dictado en el recurso de casación 2379/2023, ECLI:ES:AN:2024:780ª.

Jimenez Compaired, por ejemplo, en 2007 consideró inicialmente que cuando una empresa prestaba el servicio al usuario en nombre propio, facturando ella misma al usuario, la operación debía quedar siempre sujeta al IVA[287].

Henkow, en 2013, también negaba esta posibilidad, y señalaba, en un inglés que entendemos que no merece mayores aclaraciones[288], que *[that] concept does not cover limited liability companies, even if wholly owned by the state. The only difference between an organ of the state and a wholly owned Company of the state is the legal status of the latter. The functions and control of the state may be the same. However, the condition that a body has to be a public body to come within the scope of the exclusión in Article 13(1) is a condition precisely relating to the legal form of the body involved. This conclusion is in line with the narrow approach of the Court in* Recaudadores *and it is consistent with the Swedish versión of the Directive. This conclusion is also in line with a strict interpretation of the exclusión from VAT for public bodies[289]*.

El Instituto de Estudios Fiscales recomendó en 2011 que la Directiva del IVA debería permitir que esta regla de no sujeción también fuera de aplicación a formas de personificación jurídico-privada que funcionan a modo de apéndice o de meras oficinas administrativas para prestar servicios a los Entes públicos de los que dependen, con el fin de que estos últimos presten a los ciudadanos los servicios públicos que tienen encomendados. Se trata, en definitiva, de lo que estamos llamando actividad *ad intra* realizada por los órganos técnico-jurídicos de las Administraciones Públicas o por sus medios propios. Sin embargo, y por el contrario, en la misma recomendación, el Instituto de Estudios Fiscales señala que

[287] Jiménez Compaired, Ismael, en "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 212. No obstante, téngase en cuenta que esta obra se publicó bajo la vigencia de la tercera redacción del artículo 7.8º de la LIVA, que ya sabemos que no permitía en ningún caso la aplicación de esta no sujeción a las actividades de las sociedades mercantiles.

[288] Por ello nos tomamos la licencia de reproducir este extracto en su idioma original.

[289] Henkow, Oskar, en "*The VAT/GST Treatment of Public Bodies"*, op. cit., página 40. Esta obra fue publicada en 2013, antes de las sentencias dictadas por el TJUE en los casos Saudaçor (2015) y Nagyszénás (2018), citadas más arriba.

cuando esas personificaciones jurídico-privadas prestan ellas mismas los servicios a los ciudadanos (actividad *ad extra*), tal actividad está sujeta expresamente a tenor de la actual redacción de la Directiva del IVA[290], afirmación que, como vemos, choca frontalmente con lo que actualmente señala el artículo 7.8º.A) de la LIVA.

Sánchez Gallardo, por su parte, afirmaba en 2016 que, de acuerdo con la doctrina sentada por el TJUE en el caso Saudaçor, se debería considerar también como no sujeta la actividad que estas sociedades mercantiles realizasen a favor de terceras personas -y no sólo al ente público del que dependieran-, puesto que, a su juicio, la Directiva del IVA no hace depender esta regla de no sujeción de la condición que tenga el destinatario del servicio[291].

Muchísimos autores más se han ocupado de esta cuestión, con distintos enfoques, pues no en vano es uno de los puntos más controvertidos de esta regla de no sujeción. El listado es extensísimo, y algunos ya han sido mencionados a lo largo de este trabajo[292].

---

[290] Instituto de Estudios Fiscales, "Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde sobre el futuro del IVA [COM(2010)695FINAL]", op. cit., página 9.

[291] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "Sujeción al IVA de los Servicios prestados por sociedades instrumentales constituidas por entes públicos", op. cit., páginas 111 a 120. Cabe destacar que, como ya señalamos en el capítulo I, este artículo fue escrito bajo la vigencia de lo que hemos llamado "cuarta redacción" del artículo 7.8º LIVA. Posteriormente, bajo la "quinta redacción" de este precepto, hemos visto que, tal y como afirmaba este autor, efectivamente la Ley española ha acabado estableciendo esa no sujeción en actividades de sociedades mercantiles del sector público realizadas a favor de particulares (respetando, obviamente, el resto de requisitos contenidos en dicho artículo)

[292] Otros ejemplos de esos autores son los siguientes: Martínez de la Hoz, Marcelino, "Los entes públicos locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., apartado 2.3; Fernández Pavés, María José, "Los Entes locales: sujeción, deducción y repercusión del IVA", *Tributos Locales*, n.º 16, 2002, página 24; Martín Fernández, Javier, "Las empresas municipales y provinciales y el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 5, 2006; De Bunes Ibarra, Manuel, "Radiotelevisiones públicas y entes públicos, otra vez", op. cit.; D'Angelo, Giangiacomo, "New Frontiers in the VAT Regime for Public Bodies", op. cit., páginas 1015 en adelante; Calvo Vérgez, Juan, "El IVA de los entes públicos tras la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembres, de Contratos del Sector Público", op. cit.; D'Angelo, Giangiacomo, "Le diverse declinazioni della soggettivitá passiva IVA: il caso clínico delle societá pubbliche in house", *Rivista di Diritto tributario*, Volume XXVIII, n.º 4, agosto de 2018, páginas 407-411; Salvati, Adriana, "Riflessioni in tema di soggettivitá passiva IVA delle societá in house", *Rassegna Tributaria*, n.º 1, 2017, páginas 29-47; Martín Fernández, Javier, "Los entes locales como sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido: una visión general", op, cit.

Cuestión distinta y mucho más pacífica es la intervención de sociedades mercantiles de capital público en lo que a lo largo de este trabajo estamos denominando actividades *ad intra* del sector público, supuesto de no sujeción regulado en las letras C), D) y E) del artículo 7.8º de la LIVA. Recordemos que, en estos casos, las prestaciones de servicio (no las entregas de bienes) llevadas a cabo por sociedades mercantiles de capital público quedan no sujetas al impuesto en estos tres casos:

- Letra C): servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.
- Letra D): servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 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.
- Letra E): servicios prestados entre las entidades a las que se refieren las letras C) y D) anteriores, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

En estos casos la LIVA no exige que la contraprestación de estos servicios sea de naturaleza tributaria, o que no haya contraprestación, sino que es suficiente con que las entidades participantes en estas prestaciones de servicios reúnan los requisitos de índole subjetiva que se mencionan en estas tres letras[293].

[293] Y, evidentemente, que no estemos ante uno de los servicios de la letra F), servicios siempre y en todo caso sujetos al IVA.

En primer lugar –letra C)-, en el caso de los encargos ejecutados por entidades que tengan la condición de *medio propio*, es preciso que nos encontremos ante un ente, organismo o entidad (una sociedad mercantil de capital público, en lo que ahora nos ocupa) que reúna los requisitos establecidos en el artículo 32 de la LCSP para tener la cualidad de "medio propio personificado". Esos requisitos son muy estrictos, pues el hecho de que un organismo tenga esta condición supone que los encargos que lleven a cabo a favor de sus poderes adjudicadores no tienen la condición de contrato a efectos de la LCSP. Recordemos que esos requisitos se pueden resumir en i), que el poder adjudicador ostente sobre esa entidad un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios o unidades; ii), que más del 80% de las actividades del ente que va a ser medio propio se hagan para el poder adjudicador que le hace el encargo y lo controla, o para cualquier persona jurídica controlada del mismo modo por la entidad que hace el encargo; iii), que si el ente es de personificación jurídico-privada, la totalidad de su capital o patrimonio debe ser de titularidad o aportación pública; y iv), reconocimiento expreso de la condición de medio propio en sus estatutos o acto de creación.

Bajo estas premisas, no estarán sujetos al IVA los servicios prestados por las sociedades mercantiles de capital público calificadas como medios propios personificados de un poder adjudicador, en favor de estos últimos, en virtud de los correspondientes encargos, siempre que esos servicios no se refieran a las actividades enumeradas en la letra F) del artículo 7.8, que son actividades siempre sujetas al impuesto.

Como ya adelantamos al estudiar la corrección de la transposición española del artículo 13 de la Directiva del IVA en este punto, nos parece que esta decisión del legislador español está plenamente justificada. En los supuestos de encargos a medios propios por parte de los poderes adjudicadores se reconoce que no existen realmente dos sujetos diferenciados, sino una única estructura organizativa; en consecuencia, tampoco existe jurídicamente un contrato cuando dentro de esa estructura organizativa se asignan tareas, incluso si se aportan los fondos

económicos para su desarrollo, sino que son decisiones organizativas internas, lo que, como conclusión, lleva a que tampoco deban someterse tales decisiones a la normativa contractual pública ni, por tanto, abrirse esos encargos a la licitación pública[294]. El corolario de esta explicación es que tampoco entonces debe haber una operación sujeta a IVA, pues en el fondo, al menos desde un punto de vista económico, no nos encontramos ante dos sujetos distintos relacionándose entre sí. A nuestro juicio el declarar la no sujeción al IVA de los servicios prestados en estas condiciones está, por esa razón, plenamente justificado.

En el segundo caso –letra D)- se declaran no sujetos al IVA los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos en que este sector es descrito en el artículo 3.1 de la LCSP, a favor de las Administraciones Públicas de la que esos organismos dependan, o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos. El perímetro de entidades que conforman el sector público a estos efectos es el que se describe en el artículo 3.1 de la LCSP, y no en el artículo 2 de la LRJSP.

Las sociedades mercantiles de capital público son una de las entidades que forman parte del sector público. En concreto, el artículo 3.1.h) de la LCSP alude a las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación directa o indirecta del sector público sea superior al 50%, o que se encuentren con respecto a otras entidades del sector público en la situación de formar un grupo de sociedades. Ahora bien, en el caso del artículo 7.8.D) de la LIVA se exige que esas sociedades dependan de una o varias Administraciones Públicas que ostenten la titularidad íntegra –es decir, el 100%- de su capital social.

De acuerdo con esta regla, quedarán no sujetas al IVA las prestaciones de servicios que estas sociedades lleven a cabo a favor de la Administración Pública de la que

[294] Son palabras de García-Andrade Gómez, Jorge, en "El «sector público» como referente actual del Derecho Administrativo", op. cit., página 202.

dependan íntegramente. El artículo 7.8.D) de la LIVA extiende esta no sujeción también a los servicios que esas sociedades presten a otras Administraciones Públicas que, a su vez, dependan íntegramente de la misma Administración Pública que ostenta la titularidad íntegra de dicha sociedad. Debe entenderse por "Administración Pública" a estos efectos los organismos que se relacionan en la letra B)[295], sin olvidar que algunos de esos organismos que son calificados como "Administración Pública" pueden no depender necesariamente, a su vez, de otra Administración Pública[296].

Tampoco nos ofrece dudas este segundo supuesto de no sujeción de actividades *ad intra* del sector público. Como ya hemos tenido ocasión de apuntar más arriba, estamos aquí ante lo que tradicionalmente se ha conocido como doctrina de los órganos o entes "técnico-jurídicos", de larga tradición en las consultas tributarias contestadas por la Dirección General de Tributos, y que justifica la no sujeción en la circunstancia de que estos servicios no son sino una forma de organización interna de la Administración Pública, de tal forma que, en términos parecidos a los de la figura de los "medios propios personificados", no hay, al menos desde un punto de vista económico, una alteridad entre la sociedad mercantil de capital público y la Administración Pública de la que depende.

En tercer y último lugar, la letra E) del artículo 7.8º de la LIVA dispone que la no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

[295] Según afirma la Dirección General de Tributos en contestación a consulta tributaria V2615-18, de 26 de septiembre. El centro directivo no explica la razón por la que llega a esa conclusión, pero no tenemos más remedio que adherirnos a ella, pues lo contrario, es decir, afirmar que el concepto de "Administración Pública" pueda ser distinto según la letra del artículo 7.8º de la LIVA en la que nos encontremos, nos abocaría a una inseguridad jurídica y a una complejidad en la comprensión de este precepto que sería insoportable para cualquier operador jurídico implicado.

[296] Es el caso de las Universidades Públicas, las cuales, aunque son "Administración Pública" a estos efectos, no dependen de otra Administración Pública, como aclara la Dirección General de Tributos en la consulta tributaria V2066-22, de 27 de septiembre.

Esta auténtica regla de cierre supone que la LIVA también declara no sujetas al impuesto las prestaciones de servicios que las entidades que tengan la condición de medio propio personificado de un poder adjudicador [letra C) del artículo 7.8º de la LIVA] y las entidades que formen parte del sector público (letra D) se presten entre sí.

Las combinaciones pueden ser de cualquier tipo entre las entidades que se mencionan en esas dos letras. Los únicos requisitos son que se trate de una prestación de servicios, que las dos entidades afectadas dependan íntegramente de la misma Administración Pública y, evidentemente, que no se trate de ninguno de los servicios que según la letra F) siempre están sujetos al IVA.

En consecuencia, las sociedades de capital público pueden estar en la situación de prestar servicios no sujetos al IVA a otras sociedades de capital público, siempre que las dos sociedades intervinientes pertenezcan íntegramente a la misma Administración Pública y que el servicio no sea de los mencionados en la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA[297].

4.4.C) Las Agencias Estatales.

Las Agencias Estatales son mencionadas expresamente en la letra B) del artículo 7.8º de la LIVA como entidades que tienen la condición de Administración Pública, por lo que ninguna duda cabe de que las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúen a favor de terceros (actividad *ad extra*) quedarán no sujetas al IVA si, a cambio, perciben una contraprestación de naturaleza tributaria o si no perciben ninguna contraprestación[298].

[297] A modo de ejemplo, consultas de la Dirección General de Tributos V0027-19, de 3 de enero, y V3225-19, de 22 de noviembre.
[298] Contestación vinculante a consulta tributaria V3048-21, de 7 de diciembre.

También quedarán no sujetos al impuesto los servicios que presten las Agencias Estatales que eventualmente puedan tener la condición de medio propio personificado a favor del poder adjudicador que, en su caso, les ordene el correspondiente encargo (actividad *ad intra* del artículo 7.8.C) de la LIVA).

Más dudosa podría ser la posible no sujeción, de acuerdo con el 7.8.D) de la LIVA, de las prestaciones de servicios que las Agencias Estatales efectúen a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan en su totalidad, ya que estos organismos no aparecen expresamente mencionados como entidades del sector público en el artículo 3.1 de la LCSP al que se remite el 7.8.D) de la LIVA.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos considera que las Agencias Estatales sí forman parte del sector público y que, por tanto, los servicios que presten a las Administraciones Públicas de las que dependan pueden quedar no sujetos al IVA. Aunque la Dirección General de Tributos no lo aclare, entendemos que se puede llegar a esta solución por la vía de la letra j) del citado artículo 3.1 de la LCSP, que incluye dentro del sector público a cualesquiera "entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creadas 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 órganos de administración, dirección o vigilancia".

Por esta vía, por cierto, también entran en esta regla de no sujeción de actividades *ad intra* las agencias creadas en el ámbito de las Comunidades Autónomas[299]. Y, añadimos nosotros, aunque la Dirección General de Tributos negase en esta consulta la posibilidad de que una agencia adscrita a una Comunidad Autónoma pudiera aplicar este supuesto de no sujeción a su actividad *ad extra*, debido a que el artículo 7.8.B) de la LIVA sólo aludía a las Agencias *Estatales* como entidades

[299] Contestación vinculante a consulta tributaria V4094-16, de 26 de septiembre.

que se consideraban Administración Pública, ahora, con la quinta redacción del citado artículo, que no pudo ser tenida en cuenta por la consulta tributaria mencionada debido a la fecha en que fue evacuada, es posible sostener esa no sujeción por la remisión que el 7.8º.A) efectúa a las entidades mencionadas en las letras C) y D)[300].

4.5 Medios propios personificados de un poder adjudicador.

La letra C) del artículo 7.8º de la LIVA establece que no estarán sujetos al impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la LCSP, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

En consecuencia, quedan no sujetas al IVA las prestaciones de servicios, derivadas de los mencionados encargos, que un medio propio personificado de un poder adjudicador efectúe en favor de estos últimos (actividad *ad intra* del sector público).

Además, y dada la remisión contenida en la letra A) del artículo 7.8º de la LIVA, también quedan no sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por esos medios propios personificados de un poder adjudicador a favor de terceras personas sin contraprestación o mediante una contraprestación de naturaleza tributaria (actividad *ad extra* del sector público).

En ambos casos las actividades quedarán sujetas al impuesto si se trata de alguna de las que aparecen enumeradas en la letra F) del mismo artículo.

[300] No está de más aludir al confuso régimen jurídico en el que, a la fecha de la firma de esta tesis doctoral, se mueven las Agencias Estatales, las cuales nacieron inicialmente con la vocación de sustituir a numerosos organismos públicos. Este proceso, sin embargo, ha quedado suspendido por la LRJSP (véanse la disposición adicional cuarta y la disposición derogatoria única de esta Ley, que deroga la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos).

Como ha señalado la doctrina, esta regla de no sujeción al IVA referida a la actividad de los medios propios personificados nace del encuentro entre el *criterio fiscal*, según el cual las operaciones de los organismos de Derecho público que suponen ejercicio de autoridad pública vagan fuera del ámbito de la imposición del IVA, conforme al conocido artículo 13 de la Directiva de 2006, y el *criterio administrativo*, según el cual la constitución de un medio propio por un poder adjudicador es expresión de la potestad de autoorganización de las entidades públicas, lo que origina que la relación entre el poder adjudicador y su medio propio sea concebida como una relación interna[301]. De hecho, el resultado de esa cooperación no se califica como contractual desde el punto de vista de la LCSP[302]. Ésta es la explicación de fondo que subyace en este supuesto de no sujeción, introducido originariamente en la cuarta redacción del artículo 7.8º de la LIVA vigente a partir de 2015, y que se ha mantenido en la quinta redacción hoy en vigor, con los necesarios ajustes terminológicos derivados de los cambios en la materia que introdujo la LCSP de 2017[303].

[301] Palabras de De Miguel Canuto, Enrique, en "Poderes adjudicadores y medios propios ante el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 1.

[302] Artículo 31.1 de la LCSP. Se trata de lo que tanto esta Ley como la doctrina denominan sistemas de cooperación pública vertical, en el marco de la potestad de autoorganización del sector público. Los sistemas de cooperación vertical pueden darse en el marco de una colaboración entre un poder adjudicador y su medio propio, que es lo que regula el artículo 32 de la LCSP y lo que estamos analizando en este apartado, o bien entre un ente del sector público que no tiene esa consideración y un medio propio personificado, supuesto al que se refiere el artículo 33 de la LCSP, y al que nos referiremos en el siguiente apartado. En ambos casos no hay una relación contractual a efetos de la LCSP. (González-Varas Ibáñez, Santiago, "*Tratado de Derecho Administrativo*", Thomson Reuters, Madrid, 2020, Tomo III, páginas 176 y 177.)

[303] La introducción en 2015 de este supuesto de no sujeción fue positivamente valorada por la doctrina, que entendió que esa "relación interna" quedaba fuera del campo de aplicación del IVA por falta de alteridad, si bien señaló que esos medios propios verían perjudicado su derecho a deducir el IVA soportado en su actividad como consecuencia de llevar a cabo actividades no sujetas (De Miguel Canuto, Enrique, "Las actuaciones de los entes públicos ante el IVA", op. cit.; Jiménez Compaired, Ismael, "El IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre", op. cit.; Verdún Fraile, Eduardo, "Una valoración jurídica de la reforma del IVA", op. cit., página 177, si bien este autor manifestaba algunas dudas con la forma en que esta regla se redactó para la "cuarta redacción" del artículo 7.8º de la LIVA, redacción que en este punto fue mejorada en la "quinta redacción" de dicho artículo; Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "Modificaciones en IVA para 2015", op. cit., páginas 65 y 66.)

Dentro de la condición de "medio propio personificado" a que alude la letra C) del artículo 7.8º de la LIVA, el artículo 32 de la LCSP permite situar a cualquier persona jurídica[304], de derecho público o de derecho privado, que cumpla los estrictos requisitos que esa norma regula para poder obtener esa calificación. Recordemos que esos requisitos, establecidos en el apartado 2 de dicho artículo, son los siguientes:

> "a) Que el poder adjudicador que pueda conferirle encargos ejerza sobre el ente destinatario de los mismos un control, directo o indirecto, análogo al que ostentaría sobre sus propios servicios o unidades, de manera que el primero pueda ejercer sobre el segundo una influencia decisiva sobre sus objetivos estratégicos y decisiones significativas.
>
> En todo caso se entenderá que el poder adjudicador que puede conferirle encargos ostenta sobre el ente destinatario del mismo un control análogo al que ejerce sobre sus propios servicios o unidades cuando él mismo o bien otro u otros poderes adjudicadores o personas jurídicas controlados del mismo modo por el primero puedan conferirle encargos que sean de ejecución obligatoria para el ente destinatario del encargo por así establecerlo los estatutos o el acto de creación, de manera que exista una unidad de decisión entre ellos, de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el ente que puede realizar el encargo.
>
> La compensación se establecerá por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que depende el medio propio personificado para las actividades objeto de encargo realizadas por el medio propio directamente y, en la forma que reglamentariamente se determine, atendiendo al coste efectivo soportado por el medio propio para las actividades objeto del encargo que se subcontraten con empresarios particulares en los casos en que este coste sea inferior al resultante de aplicar las tarifas a las actividades subcontratadas.
>
> Dichas tarifas se calcularán de manera que representen los costes reales de realización de las unidades producidas directamente por el medio propio.

[304] Las personas físicas, por tanto, no pueden reunir esta condición.

b) Que más del 80 por ciento de las actividades del ente destinatario del encargo se lleven a cabo en el ejercicio de los cometidos que le han sido confiados por el poder adjudicador que hace el encargo y que lo controla o por otras personas jurídicas controladas del mismo modo por la entidad que hace el encargo.

A estos efectos, para calcular el 80 por ciento de las actividades del ente destinatario del encargo se tomarán en consideración el promedio del volumen global de negocios, los gastos soportados por los servicios prestados al poder adjudicador en relación con la totalidad de los gastos en que haya incurrido el medio propio por razón de las prestaciones que haya realizado a cualquier entidad, u otro indicador alternativo de actividad que sea fiable, y todo ello referido a los tres ejercicios anteriores al de formalización del encargo.

Cuando debido a la fecha de creación o de inicio de actividad del poder adjudicador que hace el encargo, o debido a la reorganización de las actividades de este, el volumen global de negocios, u otro indicador alternativo de actividad, de acuerdo con lo establecido en el párrafo anterior, no estuvieran disponibles respecto de los tres ejercicios anteriores a la formalización del encargo o hubieran perdido su vigencia, será suficiente con justificar que el cálculo del nivel de actividad se corresponde con la realidad, en especial mediante proyecciones de negocio.

c) Cuando el ente destinatario del encargo sea un ente de personificación jurídico-privada, además, la totalidad de su capital o patrimonio tendrá que ser de titularidad o aportación pública.

d) La condición de medio propio personificado de la entidad destinataria del encargo respecto del concreto poder adjudicador que hace el encargo deberá reconocerse expresamente en sus estatutos o actos de creación…"

A *sensu contrario*, la regla de no sujeción de esa letra C) no sería de aplicación a las actividades desarrolladas por medios propios "no personificados" a favor de una Administración pública (previstos en el artículo 30 de la LCSP), puesto que la citada letra C) ciñe el supuesto de no sujeción a medios propios "personificados", si bien en este caso realmente no estaríamos ante un hecho imponible en el IVA dado que no habría dos sujetos (dos personas) independientes.

Igualmente quedaría fuera de este supuesto de no sujeción la prestación de servicios por parte de un medio propio personificado a un organismo de Derecho público que no sea un poder adjudicador del que depende[305]. En este último caso la no sujeción podría venir por la vía de la letra D) del 7.8º de la LIVA en caso de que el medio propio fuera un ente, organismo o entidad del sector público, el servicio se prestara a la Administración pública de la que dependiera y ésta ostentara la titularidad íntegra del mismo[306], o, incluso, a través de la letra E), cuando alude a la no sujeción de los servicios prestados entre entidades íntegramente dependientes de la misma Administración Pública. A estos supuestos nos referimos en los siguientes apartados 2.4.6 y 2.4.7.

Si la actividad desarrollada por el medio propio lo es a favor de una tercera persona que no es ni su poder adjudicador ni la Administración pública de la que dependa, entonces nos encontraríamos ante lo que estamos denominando actividad *ad extra* del sector público, y nos hallaríamos en el supuesto de hecho de la letra A) del artículo 7.8º de la LIVA, donde, para que la actividad quede no sujeta al IVA, será preciso que el medio propio o bien no perciba una contraprestación, o bien ésta sea de naturaleza tributaria[307].

Dicho todo lo anterior, debe tenerse en cuenta que es posible organizar este tipo de servicios públicos bajo estructuras más complejas que las consistentes en *un solo* poder adjudicador que hace un encargo a *un* medio propio personificado.

---

[305] De Miguel Canuto, Enrique, "Poderes adjudicadores y medios propios ante el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 12.

[306] Contestación a consulta tributaria V1344-20, de 11 de mayo. La Dirección General de Tributos lo expresa con toda claridad: *"La no sujeción prevista en la letra C) se refiere a los encargos del artículo 32 de los poderes adjudicadores a los medios propios personificados y no a otras figuras, que no se incluyen en la letra C) aunque puedan quedar recogidas en los supuestos contemplados en las letras D) y E) del referido artículo 7.8º de la Ley del Impuesto."*

[307] A modo de ejemplo, contestación a consulta tributaria V0882-23, de 13 de abril. Se trata de un supuesto en el que una sociedad municipal de capital íntegramente propiedad del Ayuntamiento, y medio propio de éste, convoca un proceso de selección de personal y cobra a los interesaros un precio privado por participar en él (no una tasa). Dicho servicio, según la Dirección General de Tributos, estará sujeto al IVA.

En primer lugar, el apartado 3 del artículo 32 de la LCSP prevé la posibilidad de que la persona jurídica controlada, siendo un poder adjudicador, realice un encargo, a su vez, al poder adjudicador que la controla o a otra persona jurídica controlada, directa o indirectamente, por el mismo poder adjudicador, siempre que no exista participación directa de capital privado en la persona jurídica a la que se realice el encargo. En estos casos también será de aplicación el supuesto de no sujeción del artículo 7.8.C) de la LIVA a las prestaciones de servicios que se deriven de estas relaciones.

Y, finalmente, el apartado 4 del artículo 32 de la LCSP regula el supuesto de que un medio propio personificado ostente esta condición respecto de dos o más poderes adjudicadores que sean independientes entre sí[308]. Para ello la LCSP exige que las personas jurídicas, de derecho público o de derecho privado, que aspiren a esa condición deban cumplir con una serie de requisitos que son de naturaleza similar a los recogidos en el apartado 2 del citado artículo, que hemos señalado más arriba. Cumplidas estas condiciones, el supuesto de no sujeción al IVA del artículo 7.8.C) de la LIVA será de aplicación a las prestaciones de servicios que nazcan por causa de los encargos que han esos poderes adjudicadores.

4.6 Los órganos "técnico-jurídicos".

La letra D) del artículo 7.8º de la LIVA declara no 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 de la LCSP, a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan, o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

[308] Es el caso del supuesto de la consulta tributaria a la que responde la contestación V0652-20, de 2 de abril.

Se trata de la no sujeción al IVA de los servicios prestados a sus Administraciones Públicas por los conocidos tradicionalmente como órganos o entes "técnico-jurídicos". Este supuesto de no sujeción, que hoy luce de forma pacífica en la letra D) que estamos comentando, es fruto de la conocida como doctrina de los órganos o entes "técnico-jurídicos", de creación administrativa, tal como la exposición de motivos de la Ley 28/2014, creadora de la cuarta redacción del artículo 7.8º de la LIVA que introdujo en nuestro ordenamiento jurídico este supuesto, se encargó de aclarar[309].

El TEAC ha explicado en varias resoluciones la razón por la que, desde la cuarta redacción del artículo 7.8º de la LIVA que estamos comentando, se introdujo en esta norma la regla de la no sujeción al impuesto de las prestaciones de servicios llevadas a cabo por esos entes a favor de las Administraciones Públicas de las que dependían.

El motivo principal, según el TEAC[310], fue evitar los dos efectos perniciosos que se derivaban de la mención que se recogía en las tres primeras redacciones de este artículo a que la regla de no sujeción al IVA no se aplicaba a las operaciones llevabas a cabo por los organismos de Derecho público a través de empresas públicas, privadas, mixtas o, en general, de empresas mercantiles. Esa disposición suponía que las actividades realizadas por las sociedades mercantiles de capital público quedaban siempre sujetas al IVA, puesto que no se les podía aplicar la no sujeción prevista en el artículo 7.8º de la LIVA.

[309] El nacimiento de esa doctrina, su introducción en la LIVA y su encaje con el artículo 13 de la Directiva del IVA se describen, respectivamente, en los apartados 2.3.B).d´) y 2.4.A) del capítulo I, y en el apartado 4.4.B) de este capítulo.

[310] Resolución de 19 de noviembre de 2020, en la reclamación 00/6730/2017, fundamento de derecho tercero. En el mismo sentido, resolución de 22 de julio de 2020 en la reclamación 00/3422/2016.

La primera consecuencia negativa de la sujeción al IVA en todo caso de la actividad de las sociedades de capital público era el encarecimiento del precio de los servicios públicos llevados a cabo mediante esta forma de organización.

La segunda consecuencia venía dada en forma de una distorsión, a juicio del TEAC, derivada de la ventaja financiera obtenida por las entidades dedicadas a la realización de inversiones públicas, a las cuales la sujeción de sus operaciones les conducía a la deducción inmediata del total de IVA soportado, al considerar como sujeta al IVA la posterior cesión de las infraestructuras así construidas. La distorsión se producía al constatar que estas entidades podían deducir de forma inmediata el IVA soportado a cambio de una repercusión del impuesto fraccionada en el tiempo, repercusión que se podía extender a plazos muy largos.

Para salvar estas dos distorsiones, la Dirección General de Tributos entendió que las referidas sociedades mercantiles públicas debían considerarse "órganos técnico-jurídicos" de las Administraciones Públicas que las habían constituido. Esto suponía que las operaciones internas entre esas sociedades y las Administraciones Públicas accionistas se calificaban como no sujetas al IVA, y, al mismo tiempo, el derecho de esas sociedades a deducir el IVA soportado en su actividad quedaba automáticamente limitado por la aplicación de las reglas generales del impuesto. Quedaban fuera de la no sujeción las operaciones de esas sociedades públicas con terceros distintos de los Entes públicos que las hubieran constituido, así como las operaciones en las que su actuación fuese equiparable a la de un operador privado, supuestos en los cuales se producía el devengo del IVA y la consiguiente repercusión del impuesto.

La búsqueda de una mayor seguridad jurídica hizo que la Ley 28/2014[311] introdujera esta doctrina en el artículo 7.8º de la LIVA, con motivo de la

[311] Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas

modificación que dio lugar a la cuarta redacción de este artículo, vigente a partir de 2015. En la quinta redacción actualmente en vigor este supuesto de no sujeción permanece en la letra D) que ahora estamos analizando[312].

Sea como fuere, y al igual que en el caso de los medios propios personificados a los que nos acabamos de referir, la letra D) del artículo 7.8º de la LIVA alude a servicios *ad intra* del sector público, los cuales quedarán no sujetos al impuesto si se cumplen los requisitos previstos en esta norma que seguidamente vamos a exponer, y siempre, claro está, que no estemos ante uno de los servicios siempre sujetos al IVA que se enumeran en el listado de la letra F) de este mismo artículo[313].

Cuando esos entes, organismos y entidades del sector público presten servicios (o entregan bienes) a personas distintas de las Administraciones Públicas de las que dependen o de otra íntegramente dependiente de estas, o cuando no se cumpla el requisito de que dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos, entonces estaremos en el supuesto de hecho de la letra A) del artículo 7.8º de la LIVA, esto es, en el supuesto de las actividades *ad extra* del sector público, en cuyo caso tan sólo se producirá la no sujeción al IVA de la actividad si ésta se lleva a cabo sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza

medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE del día 28).

[312] La citada Ley 28/2014 también introdujo la regla de no sujeción de los servicios prestados por los medios propios personificados a sus poderes adjudicadores, en la actualidad letra C) del artículo 7.8º de la LIVA, que hemos tratado en el apartado anterior. Igualmente, y de forma congruente, la citada Ley eliminó la mención a que la regla de no sujeción no se aplicaba a las sociedades públicas, privadas, mixtas o, en general, a las empresas mercantiles. Por último, esa Ley también modificó el artículo 93.cinco de la LIVA para regular el derecho a la deducción en los organismos de Derecho público -que la Dirección General de Tributos siempre ha denominado "entes duales"-, al cual nos referiremos en profundidad en el capítulo III de esta tesis, dedicado precisamente a esta cuestión.

[313] A mi entender se trata del supuesto de cooperación vertical al que alude el 31.1 de la LCSP entre un ente del sector público que no tiene la consideración de poder adjudicador y un medio propio personificado, supuesto al que se refiere el artículo 33 de la LCSP. En este caso tampoco hay una relación contractual a efetos de la LCSP. (González-Varas Ibáñez, Santiago, "*Tratado de Derecho Administrativo*", op. cit., Tomo III, páginas 176 y 177.)

tributaria, y si dicha actividad no es uno de los servicios siempre sujetos enumerados en la letra F) de ese mismo artículo.

Para la aplicación del supuesto de no sujeción al que nos estamos refiriendo la letra D) exige que el ente, organismo o entidad actuante forme parte del sector público, en los términos en que éste es delimitado por el artículo 3.1 de la LCSP, que no coincide con la delimitación del sector público que se hace en otras normas como el artículo 2 de la LRJSP o el artículo 3 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, (BOE del día 18).

En el otro lado de la relación prestacional de que se trate tendremos una Administración Pública de la que dependa el ente, organismo o entidad que le preste el servicio, Administración que, además, deberá ostentar la titularidad íntegra de los mismos[314]. El adverbio "íntegra" es relevante, puesto que cuando el artículo 3.1 de la LCSP describe el sector público e incluye en él a entidades como las fundaciones públicas o las sociedades mercantiles, tan sólo exige en ellas una participación "mayoritaria" o superior al 50 por ciento de otra entidad del sector público. Sin embargo, a efectos de la aplicación de este supuesto de no sujeción, el artículo 7.8º.D) de la LIVA exige que haya una Administración Pública que ostente la titularidad íntegra (es decir, el 100 por 100) del ente, organismo o entidad considerado. Un porcentaje inferior no es suficiente para que el servicio quede no sujeto al impuesto, aunque sí lo sea para que esa persona jurídica pueda ser

[314] La Dirección General de Tributos interpreta que cuando esta letra D) del artículo 7.8º de la LIVA alude a las "Administraciones Públicas" de las que estas entidades del sector público dependan íntegramente, se está refiriendo a la definición de "Administraciones Públicas" que se contiene en la letra B) de este mismo precepto, pues considera que esta definición se aplica a todos los efectos del citado artículo 7.8. Esto implica, por ejemplo, que este concreto supuesto de no sujeción no sería de aplicación a las prestaciones de servicios que llevase a cabo una sociedad mercantil, cuyo capital estuviese íntegramente en manos de una entidad pública empresarial, a favor de esta última, ya que la citada letra B) excluye del concepto de "Administraciones Públicas" a este tipo de organismo público (contestación a consulta tributaria V0114-23, de 3 de febrero, por remisión a la V2694-18, de 5 de octubre). La no sujeción, sin embargo, podría venir sin dificultad por la letra E) a la que nos referiremos en el apartado siguiente.

considerada como parte integrante del sector público a efectos del artículo 3.1 de la LCSP.

El 7.8º.D), además de declarar la no sujeción de las prestaciones de servicios a favor de la Administración Pública que controle al organismo de Derecho público actuante, también extiende esa no sujeción a las prestaciones de servicios a favor de "otra íntegramente dependiente de estas". La expresión que hemos entrecomillado suscitó dudas en algunos autores de la doctrina con motivo de su introducción en la cuarta redacción del citado artículo. Esos autores no veían claro si la palabra "otra" aludía a otra Administración Pública que dependiese de la Administración que controlaba al organismo de Derecho público actuante, o si se estaba refiriendo a otros "entes, organismos o entidades del sector público" que dependiesen también de la misma Administración Pública que controlaba al organismo concernido.

La relevancia de esta disquisición estribaba en que, de inclinarnos por la segunda posibilidad, estaríamos aceptando que este supuesto de no sujeción también fuera de aplicación en las prestaciones de servicios que, por ejemplo, una sociedad mercantil estatal llevase a cabo a favor de otra sociedad mercantil estatal, pues ambas entidades dependerían de la misma Administración Pública (es decir, serían sociedades "hermanas" dependientes de la Administración General del Estado). Sin embargo, de optar por la primera interpretación, este supuesto de no sujeción no sería posible bajo esta letra D)[315].

La duda, sin embargo, carece ya de importancia, puesto que la introducción de la nueva letra E) en la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, que prevé la no sujeción de los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren las letras C) y D) cuando dependan íntegramente de la misma Administración Pública,

[315] Esas dudas fueron puestas de manifiesto, por ejemplo, por Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "Modificaciones en IVA para 2015", op. cit., páginas 64 y 65, y por Verdún Fraile, Eduardo, "Una valoración jurídica de la reforma del IVA", op. cit., página 176.

permite concluir sin dificultad y sin mayores disquisiciones que los servicios prestados entre las sociedades mercantiles "hermanas" a las que nos referíamos en el ejemplo anterior quedan no sujetos al IVA, siempre que esas actividades no forman parte de las que se citan en el listado de actividades sujetas en todo caso recogido en la letra F).

4.7 Las relaciones entre entidades íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

Otra novedad que introdujo la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA fue la creación de la letra E), cuyo contenido no existía en la cuarta redacción de este precepto. La citada letra E) es una regla de cierre de la regulación de los supuestos de no sujeción de la actividad *ad intra* de los organismos de Derecho público regulados en las letras C) y D)[316].

Recordemos que en estas dos letras se establece, por un lado, la no sujeción al IVA de los servicios prestados por los medios propios personificados a favor del poder adjudicador que le haya ordenado el correspondiente encargo, en los términos que regula la LCSP, y, de otro lado, la no sujeción de los servicios prestados por las entidades que conforman el sector público a favor de la Administración Pública de la que dependan íntegramente o de otra Administración Pública íntegramente dependiente de aquella, siempre que dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de esas entidades.

La novedad que supone la letra E) consiste en declarar también la no sujeción al IVA de los servicios prestados entre sí por las entidades a que se refieren las citadas letras C) y D), siempre que las dos entidades concernidas dependan íntegramente de la misma Administración Pública.

[316] "Supuesto-bisagra" lo llama De Miguel Canuto, Enrique, en "Poderes adjudicadores y medios propios ante el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 13.

La dependencia puede ser en el plano horizontal (cada entidad, por separado, es participada íntegramente por la misma Administración Pública) y en el plano vertical (la Administración Pública ostenta la titularidad íntegra de una entidad que, a su vez, ostenta la titularidad íntegra de otra entidad)[317]. En ambos casos la no sujeción se predica de las prestaciones de servicios que lleven a cabo cada una de las dos entidades en favor de la otra y en los dos sentidos de la relación, pero siempre respetando esa dependencia íntegra de una misma Administración Pública[318]. Por supuesto, el servicio en cuestión no puede tratarse en ningún caso de los que se mencionan en la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA como actividades siempre sujetas al impuesto. Y, como ya hemos dicho en otro lugar, este supuesto de no sujeción se aplica tan sólo a prestaciones de servicios, pero no a entregas de bienes.

5 El elemento objetivo en el artículo 7.8º de la LIVA: las contraprestaciones de naturaleza tributaria.

5.1 Planteamiento de la cuestión

Según reiterada jurisprudencia del TJUE, del tenor del artículo 13 de la Directiva del IVA se desprende que para que pueda aplicarse la regla de no sujeción que estamos analizando deben reunirse acumulativamente dos requisitos. Por un lado, el ejercicio de la actividad por parte de un organismo de Derecho público, que es lo que estamos denominando "elemento subjetivo" del artículo 7.8º de la LIVA. De otro lado, que este organismo actúe en su condición de "autoridad pública".

[317] Los supuestos de cooperación vertical y de cooperación horizontal entre entidades pertenecientes al sector público se prevén en el artículo 31 de la LCSP. La cooperación vertical se define como el uso de medios propios personificados por parte de poderes adjudicadores (artículo 32 de la LCSP) o por entes del sector público que no tengan esa condición (artículo 33 de la LCSP). La cooperación horizontal entre entidades pertenecientes al sector público requiere la firma de un convenio, en las condiciones establecidas en el artículo 6 de la LCSP. En todos estos casos no hay una relación contractual a efectos de la LCSP. (González-Varas Ibáñez, Santiago, "*Tratado de Derecho Administrativo*", op. cit., Tomo III, páginas 176 y 177.)

[318] Contestaciones de la Dirección General de Tributos a consultas vinculantes V0530-21, de 9 de marzo, y V0027-19, de 3 de enero.

Respecto de este último requisito, la actuación del organismo de Derecho público en su condición de "autoridad pública", el TJUE tiene dicho también de forma reiterada que son las modalidades de ejercicio de las actividades controvertidas las que permitirán determinar el alcance de la no imposición de la actividad de esos organismos públicos.

Lo que el TJUE quiere decir es que las actividades llevadas a cabo por los organismos de Derecho público en su condición de autoridades públicas, en el sentido del artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA, son las que realizan en el ámbito del régimen jurídico que les es propio, a excepción de las actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados[319]. Las primeras actividades cumplen con este requisito, y quedarán no sujetas al IVA. Las segundas, no.

La actuación del organismo de Derecho público en su condición de "autoridad pública" es lo que conocemos como "elemento objetivo" en esta regla de no sujeción. En España, como hemos visto en el apartado 2.5.B) del capítulo I, ni la LIVA de 1985 ni la LIVA de 1992 actualmente en vigor hacen mención a esa condición. La transposición española de este requisito ha consistido en incorporar a ambos textos legales la regla de que la naturaleza de la contraprestación recibida por el organismo es la que va a determinar si éste actúa o no como "autoridad pública"[320].

Si no hay contraprestación o si la naturaleza de la contraprestación es "tributaria", entonces el legislador considera que estamos ante una actividad ejercida en virtud

[319] STJUE de 25 de febrero de 2021, *G.W.*, (asunto C-604/19), ECLI:EU:C:2021:132, apartado 78, que a su vez remite al auto de 20 de marzo de 2014, *Gmina Wrocław*, C-72/13, no publicado, EU:C:2014:197, apartado 19, y jurisprudencia ahí citada.

[320] La sujeción o no de las actividades realizadas por los Entes públicos ha planteado numerosos problemas, porque en muchas ocasiones es muy tenue la diferencia entre el ejercicio de la actividad con la *potestas* o sin ella. Son palabras de Martín Queralt, Juan, Tejerizo López, José Manuel, y Cayón Galiardo, Antonio (directores), "*Manual de Derecho Tributario. Parte especial*", Thomson Reuters, Madrid, 2011, página 507.

de la potestad de imperio, y consiguientemente la declara no sujeta al IVA. En cambio, si la naturaleza de la contraprestación es no tributaria, entonces la Ley considera que no hay potestad de imperio (no hay ejercicio de "autoridad pública") y declara sujeta al IVA la actividad del organismo de Derecho público [artículo 7.8º.A) de la LIVA].

Obviamente esta regla -auténtica presunción legal- está prevista para lo que a lo largo de este trabajo estamos denominando actividad *ad extra* de los organismos de Derecho público, es decir, las entregas de bienes y prestaciones de servicios ejecutadas en favor de terceros o hacia fuera del sector público al que pertenece dicho organismo. Será en estos supuestos cuando interese determinar si dichos organismos están actuando como "autoridad pública" a efectos de poder justificar la aplicación de esta regla de no sujeción.

En cambio, en los casos en que el artículo 7.8º de la LIVA alude a las actividades *ad intra* del sector público [letra C), encargos ejecutados por los medios propios personificados a favor del poder adjudicador que se los haya ordenado; letra D), servicios de las entidades del sector público dirigidos a las Administraciones Públicas de las que dependan íntegramente o de otra íntegramente dependiente de estas; y letra E), servicios prestados entre sí por estas entidades] la no sujeción al IVA está justificada en que nos encontramos ante actividades internas de la Administración Pública en las que, desde un punto de vista económico, está ausente el componente de alteridad que debe estar presente en cualquier prestación de servicios sujeta al impuesto. Son casos en donde subyace una decisión de auto-organización por parte del sector público. La configuración legal de estos tres supuestos de actuación *ad intra* no pivota, por tanto, sobre una actuación del organismo de Derecho público como "autoridad pública" ni, en la traducción española de esta norma, sobre si hay una contraprestación de naturaleza tributaria[321].

[321] Sobre estos tres supuestos de actividades *ad intra* de la Administración pública, véanse los apartados 4.5, 4.6 y 4.7 precedentes.

En consecuencia, en este apartado, dedicado al elemento objetivo de esta regla de no sujeción, nos centraremos en la letra A) del artículo 7.8º de la LIVA que, como hemos indicado, es el que regula la no sujeción de las actividades *ad extra*, haciéndola depender de la existencia de una contraprestación de naturaleza tributaria o de la ausencia de una contraprestación.

5.2 Transposición de la Directiva del IVA (remisión).

En el apartado 2.5.B) del capítulo I hemos examinado si la forma en que la LIVA española regula el ámbito objetivo de esta regla de no sujeción, en los términos que acabamos de exponer, se puede considerar una transposición correcta del artículo 13 de la Directiva del IVA. A él nos remitimos para evitar innecesarias reiteraciones.

5.3 La presunción de que la naturaleza tributaria de la contraprestación implica el ejercicio de autoridad pública.

Con carácter previo al examen de la forma en que el artículo 7.8º.A) de la LIVA regula el elemento objetivo de la regla de no sujeción en la actividad *ad extra* del sector público, conviene que nos detengamos en la presunción legal que se contiene en dicho artículo. Nos referimos a la asunción que hace el legislador español de que, si un organismo de Derecho público percibe una contraprestación de "naturaleza tributaria" (una tasa), ello implica que está actuando como "autoridad pública", o, como decía el Proyecto de ley de la LIVA de 1985, en uso de su "facultad de imperio", tal como exige el artículo 13 de la Directiva del IVA.

En el apartado 2.5.B) del capítulo I, al examinar si la transposición en España del artículo 13 de la Directiva era correcta en este punto, advertíamos de que esta presunción del legislador español nos parecía muy dudosa, debido a la técnica normativa empleada para ello. Seguidamente expondremos las razones que nos llevan a dudar de las bondades de dicha presunción.

1. En primer lugar, no todo el ejercicio de autoridad pública por un organismo de Derecho público a cambio de una contraprestación da lugar a la exigencia de un tributo. El caso más evidente, señalado de forma reiterada por la doctrina científica, es el de los precios públicos, que se definen como contraprestaciones pecuniarias que se satisfacen por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados[322]; los precios públicos no son tributos por carecer de la nota de coactividad que caracteriza a estos últimos –solo son tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales, según el artículo 2.2 de la LGT–, pero se refieren a actividades llevadas a cabo en un régimen de Derecho público, por lo que aquí nos encontraríamos ante una posible falla en el diseño del artículo 7.8º de la LIVA, porque podría darse el caso de una actividad llevada a cabo por un organismo de Derecho público en su cualidad de autoridad pública que, por no dar lugar a la exigencia de un tributo sino de un precio público, quedaría fuera de este supuesto de no sujeción, a pesar de que, desde la perspectiva del artículo 13 de la Directiva del IVA, podría quedar incluido dentro de él[323]. Además de este ejemplo, algunos autores han señalado otras posibles figuras derivadas de actividades desarrolladas en ejercicio de una autoridad pública que tampoco tendrían la naturaleza de tributo[324].

2. La segunda razón que nos empuja a dudar de la presunción asumida por el legislador en el artículo 7.8º.A) de la LIVA se refiere a la cuestión de qué cabe entender actualmente en nuestro país por "contraprestación de naturaleza

[322] Artículo 24 de la LTPP.

[323] En este sentido, Falcón y Tella, Ramón, "Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA: STJCEE de 25 de julio de 1991", op. cit., página 1122.

[324] Jiménez Compaired pone como ejemplo las cuotas urbanísticas (Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., páginas 153 y siguientes, con cita de la opinión de otros autores), cuya naturaleza no tributaria ha sido confirmada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 11 de noviembre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3713, fundamento de derecho quinto.

tributaria". Es ésta una materia que trasciende con mucho los límites del análisis del artículo 7.8º de la LIVA, y que conecta con uno de los temas de más importancia en cualquier estudio de la parte general del Derecho Financiero y Tributario, como es el del examen de las prestaciones patrimoniales de carácter público a que alude el artículo 31.3 de la Constitución Española, y, más en particular, dentro de ellas, de las prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza tributaria, en contraprestación a las de naturaleza no tributaria. No es, de ninguna manera, un debate puramente académico. Se trata de una materia que, desgraciadamente, está lejos de estar asentada en nuestra disciplina[325]. Dada su importancia, dedicamos el siguiente apartado 5.4 al examen de esta cuestión.

3. La tercera razón por la que nos parece dudosa la presunción que se deriva del artículo 7.8º.A) de la LIVA [la presunción, decíamos, de que el ejercicio de una actividad por un organismo de Derecho público como "autoridad pública", a cambio de una contraprestación, deba dar lugar necesariamente a la exigencia de un tributo (una tasa)] radica en la última modificación introducida en el artículo 7.8º de la LIVA por la LCSP, que dio lugar a la quinta redacción de este artículo.

   Bajo esta quinta redacción, que es la actualmente en vigor, el apartado A) de esta norma permite, como hemos señalado, que este supuesto de no sujeción sea aplicable también a la actividad desarrollada a favor de terceras personas *–ad extra* del sector público- por organismos de Derecho público con sustrato no territorial, siempre que, siguiendo la regla general, no reciban una

[325] Decimos *desgraciadamente* por cuanto nos estamos refiriendo a auténticos pilares en la comprensión de la estructura del sistema fiscal español, lo cual debería presuponer que se trata de conceptos (las prestaciones patrimoniales de carácter público) y, dentro de ellas, de especies (las de naturaleza tributaria y las de naturaleza no tributaria) perfectamente delimitados en el tiempo, tras más de cuarenta años de vigencia de la Constitución Española. No es así. Como señala Martínez Lago, Miguel Ángel, en "Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina", op. cit., página 11, la categoría de las prestaciones patrimoniales de carácter público *sigue ofreciendo la imagen de problemas no resueltos*.

contraprestación, o bien ésta sea de naturaleza tributaria. Entre esas entidades hemos tenido ocasión de ver que se encuentra una pluralidad de personas jurídicas que no son estrictamente Administraciones Públicas, como las sociedades mercantiles de capital público o las fundaciones públicas.

Por lo tanto, según esta regla del artículo 7.8º.A), si una sociedad mercantil de capital público, o cualquier otro organismo o entidad integrante del sector público o que tenga la condición de medio propio personificado de un poder adjudicador, realiza una entrega de bienes o una prestación de servicios a favor de terceros ("*ad extra*"), a cambio de una contraprestación de naturaleza tributaria, esa actividad no estará sujeta al IVA[326].

Sin embargo, a mi juicio, es posible que la Ley esté incurriendo aquí en un imposible jurídico si entendemos que el sujeto activo de cualquier tributo tiene que ser necesariamente una Administración Pública, pues eso supondría que el resto de organismos de Derecho público englobados en la letra A) del artículo 7.8º de la LIVA, que no tengan la naturaleza de Administración Pública, no podrían exigir nunca una contraprestación de naturaleza tributaria por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que llevasen a cabo.

A esta importante cuestión dedicamos el próximo apartado 5.5.

5.4 Contraprestaciones de naturaleza tributaria.

La mención del artículo 7.8º.A) de la LIVA a las contraprestaciones de "naturaleza tributaria" para el caso de las actividades *ad extra* de los organismos de Derecho público requiere delimitar cuáles son las contraprestaciones que tienen esa naturaleza[327].

[326] Salvo que se trate de alguna de las actividades enumeradas en la letra F) de dicho artículo, actividades siempre sujetas al impuesto.

[327] Insistimos en esta idea: el requisito de que la contraprestación tenga "naturaleza tributaria" es predicable tan sólo respecto de las actividades *ad extra* del sector público, es decir, del supuesto

El artículo 2 de la Ley General Tributaria define en nuestro país qué son los tributos. Según el apartado 1 de esta norma, tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. El apartado 2 hace la tradicional distinción[328] entre tasas, contribuciones especiales e impuestos, que, en la actualidad, son, por imperio de la Ley, los tres únicos tipos de tributos existentes, con independencia de la denominación que se les asigne.

La definición legal de tributo y la regulación de los tres tipos existentes fue completada por la LCSP. Decimos "completada" porque, como seguidamente vamos a exponer, esta reforma no cambió la definición de esta figura, ni tampoco la de los impuestos, tasas y contribuciones especiales, sino que se limitó a aclarar su encaje con el concepto constitucional de "prestación patrimonial de carácter público" y su delimitación con otras figuras próximas.

Como es conocido, el artículo 31.1 de la Constitución establece los principios que deben regir el sistema tributario español (generalidad, capacidad económica, justicia, igualdad, progresividad y no confiscatoriedad). El apartado 2 de ese artículo regula los principios generales de lo que podríamos llamar la otra cara de

---

de hecho de la letra A) del artículo 7.8º de la LIVA. Ese requisito no es exigible para los supuestos de no sujeción de actividades *ad intra* mencionados en las letras C) -encargos a medios propios personificados-, D) -entes "técnico-jurídicos"- y E) -prestaciones de servicios entre las entidades a que se refieren las dos letras anteriores dependientes de la misma Administración Pública-. La redacción del artículo 7.8º de la LIVA permite llegar fácilmente a esta conclusión que, por otro lado, es seguida pacíficamente por la Dirección General de Tributos en todas las contestaciones a consultas tributarias evacuadas sobre esta materia, en donde ni siquiera se plantea lo contrario. Mellado Benavente, Francisco Manuel, y Rodríguez Vegazo, Antonio, en "*Guía práctica del IVA*", Wolters Kluwer, Madrid, 2021, página 59, parecen entender que el requisito de la contraprestación de naturaleza tributaria también es exigible en las actividades *ad intra*. A mi juicio, por las razones antedichas, lo hacen erróneamente, y no he encontrado ningún otro autor que sostenga esa idea.

[328] Que ya aparecía en el artículo veintiséis de la Ley General Tributaria anterior (Ley 230/1963, de 28 de diciembre).

la moneda, es decir, del gasto público. Finalmente, el 31.3 señala que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

Como es de ver, ese artículo, que es capital en la configuración de nuestro sistema tributario, no regula lo que es un tributo, ni distingue cuántos tipos de tributos existen. En realidad, en toda la Constitución no se regula ninguno de estos dos extremos, más allá de que los artículos 133 y 134 establezcan distintas normas sobre la forma de establecer tributos, y de que los artículos 87, 142, 156 y 157 recojan diversas menciones secundarias en relación con este instituto. La Constitución, por tanto, ni establece un concepto de tributo ni indica los tipos de tributos que pueden existir.

El Tribunal Constitucional, en diversas sentencias, ha sido quien ha aclarado el encaje constitucional de la figura de los tributos. Su idea principal radica en que las "prestaciones patrimoniales de carácter público" del artículo 31.3 de la Constitución son una categoría caracterizada por la doble concurrencia de las notas de coactividad y acción pública[329], dentro de las cuales los tributos constituyen una especie, de tal manera que puede decirse que todo tributo es una prestación patrimonial de carácter público, mientras que, por el contrario, no toda prestación patrimonial de carácter público es necesariamente un tributo[330]. Con base en este razonamiento, el Tribunal Constitucional distingue entre prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria y prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza no tributaria.

[329] STC 73/2017, de 8 de junio, FJ 2; con cita de las SSTC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3; 233/1999, de 16 de diciembre, FFJJ 7, 9 y 10; 3/2003, de 16 de enero, FJ 4, y 136/2011, de 13 de septiembre, FJ 11.
[330] STC 185/1995, de 14 de diciembre, FJ 3, por todas.

La modificación operada por la LCSP[331] en la Ley General Tributaria, en la LHL y en la LTPP incorpora por primera vez a nuestros textos legales una regulación de la figura de las prestaciones patrimoniales de carácter público, y recoge la distinción introducida por el Tribunal Constitucional entre las que tienen naturaleza tributaria y las que no la tienen.

Tras esa modificación, la disposición adicional primera de la Ley General Tributaria aclara, desde 2018, que la definición de tributo coincide con la figura constitucional de las "prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias", las cuales serán, por tanto, o bien impuestos, o bien tasas o bien contribuciones especiales, en contraposición con las "prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias" que, por exclusión, son las demás prestaciones que, no siendo tributos, son exigidas coactivamente y responden a fines de interés general[332].

Martínez Lago denuncia que las notas legalmente exigibles de coactividad y cumplimiento de fines de interés general no ayudan a distinguir *per se* las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias de los tributos, aún cuando esas

[331] La disposición final novena de la LCSP modificó el artículo 2 de la LTPP; la disposición final undécima modificó la disposición adicional primera de la LGT; y la disposición final duodécima modificó el artículo 20 de la LHL.

[332] Esta modificación recibió, por su transcendencia, una especial atención por parte de la doctrina. Destacamos los siguientes trabajos: Alías Cantón, Manuel, "De las exacciones parafiscales a las prestaciones patrimoniales de carácter público", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 5, marzo de 2018; Aneiros Pereira, Jaime, "La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público y sus pretendidas consecuencias", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 7, de abril de 2018; Simón Acosta, Eugenio, "Tasas, Tarifas y Precios Públicos", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 14, julio de 2020; Sanz Gómez, Rafael, "Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación", *Revista Española de Derecho Financiero,* n.º 191, julio-septiembre de 2021; Martín Fernández, Javier y Rodríguez Márquez, Jesús, "Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias no exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios por un sujeto privado. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de las previsiones de la LGT sobre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias", *El Derecho.com (ed. Lefebvre)*, Tribuna, 6 de octubre de 2022, consultado el 22 de agosto de 2023; Martínez Lago, Miguel Ángel, "Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina", op. cit. Este último trabajo hace una exhaustiva recapitulación de los artículos doctrinales existentes sobre la materia.

sean las dos notas con que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha caracterizado a esa figura[333]. Debe tenerse en cuenta que esto entronca directamente con el artículo 7.8º.A) de la LIVA, puesto que una actividad desarrollada por un organismo de Derecho público a cambio de una contraprestación de naturaleza tributaria puede quedar no sujeta al impuesto. En cambio, si la contraprestación se define como una prestación patrimonial pública *no* tributaria, la no sujeción prevista en el citado artículo quedaría descartada.

A modo de ejemplo, la citada disposición adicional primera de la LGT considera prestaciones patrimoniales de carácter público *no* tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por la prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta. En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado. Esta figura es la que tradicionalmente se ha conocido como *tarifas*, con especial relevancia en el mundo local, y que, como vemos, se definen ahora como el importe que abonan los usuarios por la utilización de la obra o por la prestación del servicio a los concesionarios de obras y de servicios conforme a la legislación de contratos del sector público[334].

Cabe decir entonces que, tras la reforma operada por la LCSP, en la actualidad las *tarifas* quedan configuradas en nuestra legalidad ordinaria como los importes que se abonan en supuestos en los que la Administración pública presta un servicio público mediante una sociedad mercantil o una entidad pública empresarial de capital cien por cien público (gestión directa) o mediante concesiones

[333] Martínez Lago, Miguel Ángel, "Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina", op. cit., página 104.

[334] Artículos 267 y 289.2 de la LCSP. También el artículo 2.c) de la LTPP -en realidad es la letra d), hay una errata en el texto legal-, que en este precepto aclara que las tarifas están fuera del ámbito de aplicación de esta Ley, dado que ni son tasas ni son precios públicos.

administrativas a favor de una sociedad mercantil de capital privado o mixto (gestión indirecta), tarifas que, insistimos, no son tributos, porque no son prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza tributaria, sino que han quedado catalogadas legalmente como prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza *no* tributaria[335]. Las tarifas, por tanto, y según la configuración legal actual, remiten a la utilización de fórmulas de Derecho privado[336].

Esta es la situación en la que han quedado las tarifas tras la entrada en vigor el 8 de marzo de 2018 de los cambios introducidos por la LCSP, situación cuya constitucionalidad ha sido confirmada por la STC 63/2019, de 9 de mayo[337], de cuya importancia se ha hecho eco la doctrina[338]. Hacemos hincapié en que esta

[335] Conviene aclarar que existen prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza *no* tributaria más allá del fenómeno de las *tarifas* exigidas por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos que regula la LCSP. En muchos casos porque así lo establece expresamente una Ley, y en otros porque el Tribunal Constitucional ha calificado de esa forma una determinada figura. Martínez Lago, Miguel Ángel, ofrece un extenso listado en "Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina", op. cit., páginas 105 a 107.

[336] Por lo tanto, cuando una Administración pública se vale de una sociedad mercantil para la prestación de un servicio público, será necesario determinar quién está prestando realmente el servicio al ciudadano, con el fin de saber cuál será entonces la naturaleza jurídica de la contraprestación exigida. La Dirección General de Tributos propone tomar en consideración criterios como quién asume el riesgo y quién entabla la relación con los usuarios tanto para la gestión de la contraprestación como para la gestión del servicio. Por mi parte añado otros posibles criterios: quién entabla la relación jurídica con el usuario, quién factura o quién emite el justificante de pago, o qué establecen las condiciones generales de prestación del servicio. En el caso de servicios públicos de recepción obligatoria, si quien realiza efectivamente el servicio es la Administración pública, la contraprestación será una tasa. Si lo hace una sociedad mercantil, será una prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria (contestación a consulta tributaria V2442-23, de 8 de septiembre.)

[337] La STC 63/2019, de 9 de mayo, ECLI:ES:TC:2019:63, confirma la constitucionalidad de este esquema, y señala que es decisión del legislador ordinario la configuración legal de estos ingresos con la única condición de respetar las exigencias derivadas de la regulación en la Constitución de las prestaciones patrimoniales de carácter público, principalmente la garantía del principio de reserva de Ley. El Tribunal Supremo se ha hecho eco de esta declaración de constitucionalidad en su STS 909/2019, sala de lo contencioso-administrativo, de 25 de junio, ECLI:ES:TS:2019:2493, secundada por las STS 91/2020 (ECLI:ES:TS:2020:218), 92/2020 (ECLI:ES:TS:2020:229) y 93/2020 (ES:TS:2020:136), las tres de 28 de enero.

[338] Acín Ferrer, Ángela, "Tasas.- Importante sentencia del Tribunal Constitucional sobre tarifas y otras cuestiones. Prestaciones Patrimoniales", *La Administración Práctica*, n.º 7, 2019; Falcón y Tella, Ramón, "Las tarifas del agua, en caso de concesión, son precios privados: STC 63/2019, de 9 de mayo", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 13, julio de 2019, (editorial); Menéndez Moreno, Alejandro, "¡Menos mal que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son

situación se produjo a partir de ese momento, porque así lo ha decidido el legislador ordinario, puesto que, antes de esa fecha, y ante la indeterminación legal existente, una gran parte de la doctrina[339] y de la jurisprudencia[340] defendía, bajo un enfoque esencialista, que los importes cobrados por servicios de competencia local y de naturaleza coactiva eran tasas (tributos), con independencia de la forma de gestión utilizada para ello, es decir, con independencia de la naturaleza de la entidad, organismo o ente acreedor.

Por lo tanto, cuando el artículo 7.8º.A) de la LIVA exige la concurrencia de una contraprestación de naturaleza tributaria para la aplicación de la regla de no sujeción de la actividad *ad extra* de los organismos de Derecho público, se debe entender que esa contraprestación tendrá que ser, en principio, una tasa, un impuesto o una contribución especial, pues estos, y no otros, son los únicos tributos existentes en España.

Quedan fuera del concepto de "contraprestación de naturaleza tributaria" del artículo 7.8º.A) de la LIVA otras figuras más o menos cercanas a la actividad del sector público pero que, a pesar de ello, no tienen la naturaleza de tributo. Es el caso de los precios públicos (que son ingresos de Derecho público, cobrados por entidades de Derecho público, en supuestos en donde no hay coactividad y en donde hay competencia con el sector privado) y de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario (como ocurre con las tarifas que hemos mencionado, que los usuarios abonan por la utilización de las obras o la recepción de los servicios, tanto en los casos de gestión directa con personificación diferenciada –

constitucionales! A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 21, de noviembre de 2019.

[339] Rubio de Urquía, José Ignacio, "Servicios municipales gestionados en régimen de concesión administrativa: ¿tasa o precio público?", *Tributos Locales*, n.º 62, mayo, 2006, páginas 7 a 13.

[340] STS de 23 de noviembre de 2015, sala de lo contencioso-administrativo, ECLI:ES:TS:2015:5037, fundamento de derecho séptimo: "*la forma gestora es irrelevante para delimitar el ámbito de aplicación de las tasas; y que lo esencial era determinar si estamos ante prestaciones coactivas por servicios de carácter obligatorio, indispensables o monopolísticos…*" Citada por Acín Ferrer, Ángela, en "Tasas.- Importante sentencia del Tribunal Constitucional sobre tarifas y otras cuestiones. Prestaciones Patrimoniales", op. cit.

sociedad mercantil o entidad pública empresarial de capital íntegramente público– como en los supuestos de gestión indirecta –concesión administrativa–)[341].

Consecuentemente, si alguna de las entidades mencionadas en el artículo 7.8º.A) de la LIVA entrega un bien o presta un servicio *ad extra* (hacia fuera del sector público), exigiendo a cambio como contraprestación alguno de esos conceptos (precios públicos o tarifas, y, por supuesto, también precios privados), la operación quedará sujeta al impuesto, pues no estaremos ante una contraprestación de naturaleza tributaria[342]. Es evidente, por tanto, la importancia de la calificación jurídica que haya de darse a la contraprestación que el correspondiente organismo de Derecho público exija por su actividad.

Ahora bien, aunque el artículo 7.8º.A) de la LIVA aluda a las contraprestaciones de naturaleza tributaria, y aunque sepamos que los tributos pueden ser tasas, impuestos o contribuciones especiales, la realidad es que, en la práctica, los tributos que exclusivamente van a tener relevancia a estos efectos son las tasas, puesto que es el único de ellos en donde el hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a un obligado tributario individualmente considerado[343].

---

[341] La Dirección General de Tributos lo explica en muchas contestaciones vinculantes a diversas consultas. Por su claridad, destacamos la V1577-22, de 30 de junio.

[342] Aunque esta regla pueda parecer clara, y en el plano teórico creo que lo es, la realidad va a mostrar supuestos en los que la línea divisoria sea algo más difusa. La calificación de determinadas figuras como prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza no tributaria puede ser problemática en algunos casos. Por poner un ejemplo de actualidad en el momento en que redacto estas líneas, eso es lo que sucede con los llamados *gravamen temporal energético* y *gravamen temporal de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito*, aprobados por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre (BOE del día 28), calificados por el legislador como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario, pero que la práctica totalidad de la doctrina -y, aunque ello no sea jurídicamente relevante, también la mayoría de los medios de comunicación- califican como auténticos impuestos (Martínez Lago, Miguel Ángel, "Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina", op. cit., páginas 9 y 102.)

[343] En esta línea, Jiménez Compaired, Ismael, "*El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas*", op. cit., páginas 173 y 174. También Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 212.

Ni los impuestos ni las contribuciones especiales tienen un hecho imponible basado en la realización de una concreta actividad a favor de una determinada persona a cambio de una contraprestación, que es lo que subyace en las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas por el IVA.

En el caso de los impuestos esto se debe a la nota de generalidad que caracteriza su hecho imponible, en donde no hay un servicio o una entrega efectuada por un organismo de Derecho público dirigida a un beneficiario concreto a cambio de una contraprestación, sino tan sólo una actividad del contribuyente que pone de manifiesto una capacidad económica[344].

Lo mismo cabe decir de las contribuciones especiales, cuyo hecho imponible se caracteriza por la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, pero en donde, al igual que en los impuestos, está ausente la realización de una entrega de bienes o de una prestación de servicios por parte de un organismo de Derecho público a favor de una concreta persona a cambio de una contraprestación[345].

5.5 El sujeto activo en las contraprestaciones de naturaleza tributaria.

Cuestión distinta, como ya hemos apuntado al aludir a las sociedades mercantiles de capital público en el apartado 4.4.B) de este capítulo, es la cuestión de si es posible que todo el conjunto de entidades que ahora, con la quinta redacción del artículo 7.8º.A) de la LIVA, pueden quedar incluidas en el elemento subjetivo de la regla de no sujeción de las actividades *ad extra*, está jurídicamente legitimado para poder exigir el pago de un tributo.

[344] Artículo 2.2.c) de la LGT.
[345] Artículo 2.2.b) de la LGT.

Recordemos que la regla de no sujeción de la actividad *ad extra* de los organismos de Derecho público, formulada en la letra A) de ese artículo, es también de aplicación, bajo su quinta redacción, a las entidades a las que se refieren los apartados C) –medios propios personificados de un poder adjudicador– y D) –entidades integrantes del sector público–, lo que significa que esta regla de no sujeción puede ser de aplicación, al menos en hipótesis, a un gran número de entes, organismos y entidades que no son Administración Pública y que, en algunos casos, pueden estar regidas por el Derecho privado (fundaciones públicas, entidades públicas empresariales, sociedades de capital público, etc.) La no sujeción al IVA de la actividad *ad extra* de todos estos entes, organismos y entidades queda condicionada a que no se trate de una de las actividades siempre sujetas enumeradas en la letra F) y, en lo que ahora nos interesa, a que la realización de esa actividad sea sin contraprestación o mediante *contraprestación de naturaleza tributaria*.

La cuestión que se suscita entonces es si jurídicamente es posible entender que absolutamente todos esos entes, organismos y entidades pueden ser acreedores de una contraprestación de naturaleza tributaria y, consiguientemente, aplicar a sus actividades *ad extra* este supuesto de no sujeción, como parece querer dar a entender el artículo 7.8º.A) de la LIVA, o si, por el contrario, a la vista de lo que nuestro ordenamiento jurídico prevé sobre la figura de los tributos y sobre la figura de las tarifas, habrá que entender que eso sólo sería posible con respecto a algunos de esos organismos, señaladamente los que tengan la naturaleza jurídica de Administración Pública, por ser los únicos que pueden exigir el pago de un tributo, como ahora veremos.

La discusión, además, tenemos que ceñirla a la situación existente en función de la normativa vigente en las fechas en que redacto estas líneas, puesto que se trata de una cuestión a la que el ordenamiento jurídico ha dado distintas respuestas a lo largo del tiempo, lo cual ha tenido su reflejo en la jurisprudencia y en la doctrina administrativa y científica generada al hilo de esos cambios.

Antes de la reforma legal introducida por la LCSP a la que hemos hecho mención en el apartado anterior, cuando no existía una regulación legal de las prestaciones patrimoniales de carácter público ni estaba claro el régimen legal de las tarifas, la mayoría de la jurisprudencia y de los autores consideraban que, en los supuestos de prestación de un servicio público en donde se diera la nota de la coactividad[346], el importe que el usuario se viera obligado a pagar como contraprestación tendría la naturaleza jurídica de prestación patrimonial de carácter público, en los términos en que esta figura, prevista en el artículo 31.3 de la Constitución, había quedado configurada en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Dado que por entonces dentro de esa figura legalmente sólo se incluían los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), la jurisprudencia[347] y la doctrina concluían que esa contraprestación debía tener necesariamente la naturaleza de tasa, con independencia de quién fuera el sujeto acreedor de la misma, que podría ser una Administración Pública, pero también una sociedad mercantil de capital cien por cien público o incluso un concesionario de naturaleza privada[348].

[346] Aunque tanto la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como gran parte de la doctrina han centrado tradicionalmente la nota de la "coactividad" en que, o bien la tasa se devengue por un servicio o actividad sin el cual se privaría al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social, o bien porque una norma con rango de ley exija la adquisición de ese servicio o actividad (el ejemplo más utilizado en este último caso es el de la obligación de disponer de un Documento Nacional de Identidad, que por ello da lugar al devengo de una tasa), hay una importante corriente doctrinal que entiende que el requisito de la coactividad se refiere más bien a la posibilidad de que el ente público acreedor pueda exigir el pago del tributo mediante facultades exorbitantes (por ejemplo, mediante el uso del procedimiento de apremio). Puede verse en Menéndez Moreno, Alejandro, "¡Menos mal que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son constitucionales! A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo", op. cit., página 7 en adelante, con cita de otros autores.

[347] Por todas, ver la STS de 23 de noviembre de 2015, sala de lo contencioso-administrativo, ECLI:ES:TS:2015:5037, fundamento de derecho séptimo, antes citada.

[348] Simón Acosta, Eugenio, en "Tasas, Tarifas y Precios Públicos", op. cit., página 23, aun cuando reconoce que con la modificación introducida por la LCSP que a continuación explicaremos se niega la naturaleza de tasas a las prestaciones de origen legal que se satisfacen a entidades privadas que gestionan servicios de titularidad pública, advierte de la naturaleza contingente de este requisito, y aclara que esto no se exige por la Constitución, que permite que el acreedor de un tributo pueda ser una entidad privada, en tanto en cuanto ésta puede subrogarse, por imperativo legal o contractual, en la posición del ente público titular del servicio. Lo relevante, a juicio de este autor, es la titularidad pública del servicio que da lugar al devengo de la tasa, puesto que en caso contrario no podría hablarse de contribución al sostenimiento de los gastos públicos. La gestión directa o indirecta del servicio no es constitucionalmente relevante a la hora de determinar si el pago del

Insistimos en que ésta era la situación *antes* de la clarificación introducida por la LCSP en el régimen jurídico de las tasas y de las tarifas. La indefinición legal existente hasta entonces, junto con los vaivenes legislativos que se habían producido en la materia[349], abonaron una situación de gran inseguridad jurídica en donde se sucedían las sentencias, artículos doctrinales y resoluciones

usuario es o no una contribución a la financiación del gasto público. Sanz Gómez, Rafael, en "Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación", op. cit., apartado III.2.1.B, considera que la definición de tasa del artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria permite interpretar, a la luz de la Constitución, que el requisito de la realización de los servicios "en régimen de derecho público" comprende también la gestión directa del servicio mediante personificación privada (es decir, aclaramos nosotros, mediante una sociedad mercantil de capital íntegramente público), pero que, tras la reforma introducida por la LCSP, para incluir esto en nuestra legalidad ordinaria sería preciso una nueva reforma legislativa.

[349] Nos referimos sobre todo a la definición legal de tasas del artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria, y a la circunstancia de que, cuando esta Ley se promulgó, la citada letra a) incluía un segundo párrafo que aclaraba que *"(s)e entenderá que los servicios* [que motivan la exigencia de la tasa] *se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público."* Con este párrafo la doctrina y la jurisprudencia interpretaban que era posible la exigencia de tasas por entidades sujetas al derecho privado, bien bajo un modelo de gestión directa del servicio público con personificación privada, bien bajo un modelo de gestión indirecta mediante el uso de sociedades concesionarias de servicios públicos. El problema se suscitó cuando este párrafo fue eliminado sin mayores explicaciones por la disposición final 58 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE del 5). A partir de ese momento doctrina y jurisprudencia se acogieron a una interpretación esencialista del concepto de tasa y calificaron así los importes percibidos por entidades de derecho privado por la gestión de servicios públicos, principalmente con el argumento de que, al concurrir las notas de coactividad y servicio público, se estaban exigiendo prestaciones patrimoniales de carácter público de las previstas en el artículo 31.3 de la Constitución. Por entonces la tasa era el instituto más aproximado a la naturaleza de estas contraprestaciones, pues las tarifas no tenían todavía la naturaleza jurídica de prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria, naturaleza que empezaron a tener tras la reforma introducida por la LCSP. No obstante, téngase en cuenta que la Dirección General de Tributos se inclinaba por la interpretación contraria, y calificaba como precios privados las contraprestaciones que percibían las empresas privadas concesionarias de servicios públicos. Así se estableció expresamente en el informe de la Dirección General de Tributos en relación con las tasas por la prestación de los servicios de abastecimiento de agua y de alcantarillado de 20 de mayo de 2016, que ratifica lo dicho en un informe previo de 26 de julio de 2011, y en el cual se aparta expresamente de la doctrina sentada por la STS de 23 de noviembre de 2015, sala de lo contencioso-administrativo, ECLI:ES:TS:2015:5037, acogiéndose a la tesis vertida por dos de los magistrados en un voto particular en contra de la tesis esencialista comentada. Puede encontrarse una somera explicación de esta situación, existente hasta la promulgación de la LCSP, en Alías Cantón, Manuel, "De las exacciones parafiscales a las prestaciones patrimoniales de carácter público", op. cit., primer apartado, "Estado de la cuestión".

administrativas de distinto signo sobre la posibilidad de que una entidad de derecho privado pudiera estar en el lado activo de la relación jurídico-tributaria[350].

A esta indefinición no ayuda el hecho de que, mientras el artículo 2.1 de la Ley General Tributaria, al definir lo que es un tributo, señala que son prestaciones pecuniarias exigidas por "una Administración pública", lo que da a entender, a mi juicio con mucha claridad, que en el lado activo de la relación jurídico-tributaria necesariamente tiene que haber una Administración Pública, el Tribunal Constitucional, sin embargo, señala en diversas sentencias que los "tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos"[351].

Como explica el profesor Falcón y Tella, según la definición del Tribunal Constitucional, el destinatario último de la prestación tributaria es siempre un ente público, pero puede tratarse de sumas satisfecha a éste "directa o indirectamente". En cambio, el art. 2.1 de la Ley General Tributaria habla de Administración pública (no cualquier "ente público") y no menciona la posibilidad de incluir en el concepto de tributo cantidades satisfechas "indirectamente".

A su juicio, esta discrepancia se explica porque en un concepto amplio de tributo tienen cabida las prestaciones pecuniarias debidas no solo a las Administraciones públicas en sentido estricto, sino también a Corporaciones de Derecho público, como los Colegios profesionales, e incluso a determinados profesionales y entidades privadas de gestión, siempre que resulten legalmente obligatorias y

[350] Así por ejemplo, y en contra del criterio esencialista destacado en la nota anterior, Aneiros Pereira, Jaime, en "La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público y sus pretendidas consecuencias", op. cit., página 33, era de la opinión de que la supresión del segundo párrafo del artículo 2.2.a) de la Ley General Tributaria suponía que lo relevante para determinar la naturaleza jurídica pública o privada de la contraprestación satisfecha por los usuarios era la forma y el régimen jurídico al que se sometía la gestión del tributo.

[351] STC 182/1997, de 28 de octubre, ECLI:ES:TC:1997:182, fundamento jurídico 15, y STC 233/1999, de 16 de diciembre, ECLI:ES:TC:1999:233, fundamento jurídico 18.

tengan por finalidad atender a finalidades de interés público. Estas últimas prestaciones forman parte de las llamadas exacciones parafiscales y son prestaciones patrimoniales de carácter público reservadas a ley. Por el contrario, la Ley General Tributaria solo regula los tributos que dan lugar a un ingreso directamente en favor de un ente público. Es a ellos a los que se refiere la definición del art. 2.1 de la Ley General Tributaria[352].

Toda esta situación de incertidumbre cambia con la LCSP[353], tanto por las propias normas contenidas dentro de ella sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público (de naturaleza tributaria y de naturaleza no tributaria), como por las modificaciones introducidas en esta materia en la LGT, en la LTPP y en la LHL, que hemos comentado en el apartado 5.4 precedente.

Como ya hemos visto, tras esta modificación legal se aclara la naturaleza jurídica de las tarifas que abonan los usuarios por la utilización de las obras o la recepción de los servicios públicos, tanto en los casos de gestión directa de estos, a través de

[352] Falcón y Tella, Ramón, "Concepto constitucional y legal de tributo", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 124, 2019, páginas 31 a 37.

[353] Para una visión global de estas modificaciones, ver en la LCSP el apartado VI de su Preámbulo, los artículos 257.a), 267 y 289, la disposición final novena (que modificó el artículo 2 de la LTPP), la disposición final undécima (que modificó la disposición adicional primera de la LGT) y la disposición final duodécima (que modificó el artículo 20 de la LHL).

Por su relevancia, nos parece imprescindible reproducir el contenido de la disposición adicional cuadragésima tercera de la LCSP, que dice así:

"Naturaleza jurídica de las contraprestaciones económicas por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos en régimen de Derecho privado.

Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos, de forma directa mediante personificación privada o gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, mediante sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de derecho privado."

De importancia más secundaria en relación con lo que estamos tratando, el artículo 11.2 de la LCSP excluye de dicha Ley las relaciones jurídicas consistentes en la prestación de un servicio público cuya utilización por los usuarios requiera el abono de una tarifa, tasa o precio público de aplicación general.

Hay otros preceptos de la LCSP dedicados a diferentes aspectos de las tarifas, como por ejemplo su cuantificación, para cumplir así con el principio de legalidad contenido en el artículo 31.3 de la Constitución en relación con el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público.

una personificación privada de la propia Administración (una sociedad mercantil de capital íntegramente público, una entidad pública empresarial, una fundación pública), como en los supuestos de gestión indirecta, a través de concesionarios (que usualmente tendrán la forma jurídica de una sociedad mercantil de capital privado o mixto).

La clarificación ha consistido en calificar como prestaciones patrimoniales de carácter público *no* tributarias las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la explotación de obras o la prestación de servicios públicos, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de derecho privado[354]. En caso de que la contraprestación sea abonada por los usuarios la LCSP la denomina "tarifa" que, insistimos en ello, tienen la naturaleza jurídica de prestación patrimonial pública de naturaleza *no* tributaria[355].

La consecuencia inmediata que se sigue de esta regulación es que estas contraprestaciones *no* son tributos. Es decir, las contraprestaciones que perciban las sociedades mercantiles públicas, las entidades públicas empresariales, las fundaciones públicas y cualquier otro sujeto del sector público bajo personificación privada por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos *no* son tributos (ni impuestos, ni tasas ni contribuciones especiales). Son tarifas, que son prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza *no* tributaria.

[354] Lo explica con toda claridad el Tribunal Constitucional en la STC 63/2019, de 9 de mayo, ECLI:ES:TC:2019:63, ya citada, fundamento jurídico tercero. Recordemos que esta sentencia ha afirmado la plena constitucionalidad de esta reforma.

[355] Estas tarifas -insistimos: prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza *no* tributaria-, son, al mismo tiempo, precios privados en el caso de que sean cobradas por un concesionario (por lo usual una sociedad mercantil de capital total o mayoritariamente privado). Las tres calificaciones (tarifa, prestación patrimonial pública de naturaleza *no* tributaria y precio privado) confluyen en este caso en la misma contraprestación, sin que en ello haya impedimento jurídico alguno. Así lo advierte con su habitual clarividencia Falcón y Tella, Ramón, en "Las tarifas del agua, en caso de concesión, son precios privados: STC 63/2019, de 9 de mayo", op. cit.

Queda así resuelta por el legislador ordinario, a mi juicio, la cuestión de si en el lado activo de la relación jurídico-tributaria puede habitar una sociedad mercantil pública, una entidad pública empresarial o una fundación pública, como formas de personificación privada de la Administración pública, cuestión que, como hemos visto, no quedaba clara antes de la reforma operada por la LCSP[356]. La respuesta, desde la entrada en vigor de la LCSP, es negativa, puesto que cuando estos organismos presten servicios públicos o exploten obras públicas la contraprestación que perciban será una tarifa, no una tasa (no un tributo).

Por lo tanto, estamos ya en disposición de dar respuesta a la cuestión planteada al inicio de este apartado. Si la prestación del servicio público se realiza mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (sociedad mercantil o entidad pública empresarial de capital íntegramente público) o mediante

[356] Indefinición de la que, por cierto, también fueron víctimas los manuales universitarios sobre nuestra disciplina, en los cuales, como consecuencia de esa falta de claridad, no había unanimidad sobre si en la parte activa de la relación jurídico-tributaria pudiera haber una entidad sujeta al derecho privado. Los autores, de hecho, han tenido que ir cambiando su opinión sobre este punto en las sucesivas ediciones de sus manuales al hilo de la evolución jurisprudencial y legal que hemos explicado. Por citar tan sólo algunos de los ejemplos más relevantes de opiniones encontradas: Ferreiro Lapatza, José Juan, aludía en 2010, mucho antes de la LCSP, al carácter público del acreedor de cualquier tributo, es decir, del Ente público a cuyo favor el tributo se establece ("*Instituciones de Derecho financiero*", op. cit., páginas 225 y 226). Martín Queralt, Juan, y otros, en *"Curso de Derecho Financiero y Tributario*", Tecnos, Madrid, 2016 (es decir, antes de la LCSP), páginas 83 y 84, señalaba, por el contrario, que, de acuerdo con la jurisprudencia mantenida por entonces por el Tribunal Supremo (citada más arriba en esta tesis), la contraprestación devengada por la prestación de un servicio público era una tasa con independencia de que el servicio se prestase en régimen concesional. Martínez Lago, Miguel Ángel, y otros, en "*Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*", Iustel, Madrid, 2018 (tras la promulgación de la LCSP), página 303, afirmaban que el sujeto activo de la obligación tributaria "sólo puede serlo un ente público (Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales o los entes encuadrados en la Administración institucional)". Pérez Royo, Fernando, y Carrasco González, Francisco M., "*Derecho Financiero y Tributario, Parte General*", Civitas-Thomson Reuters, Madrid, 2018, página 47, explican que tras la reforma operada por la LCSP queda claro que sólo existirá tasa cuando el servicio se preste de forma directa por el ente público, sin recurrir a un ente instrumental o a alguna de las formas de gestión indirecta del servicio público. Por último, Falcón y Tella, Ramón, en "*Derecho Financiero y Tributario (Parte general)*", Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 2019 (bajo la vigencia de la LCSP), página 60, señala que la LGT impone la utilización de la tasa cuando se trate de prestaciones patrimoniales públicas reservadas a la ley, lo que ha de entenderse limitado a los supuestos en que tales prestaciones se perciban por un *ente público* (la cursiva es mía). Cuando se perciban por un particular, por ejemplo, un concesionario, solo puede tratarse de precios privados o de tarifa, aunque estén reservados a la ley (por ser prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza *no* tributaria).

gestión indirecta (como es la concesión administrativa mediante empresa de capital privado), la contraprestación exigida a los usuarios tendrá la condición de prestación patrimonial de carácter público *no* tributario o, lo que es lo mismo, *no* podrá ser un tributo. Con otras palabras, esas entidades no podrán ser acreedoras de un tributo, dado que en nuestro ordenamiento jurídico actualmente, tras la reforma introducida por la LCSP a partir de 9 de marzo de 2018 -fecha de su entrada en vigor- esa posibilidad está limitada a las Administraciones Públicas, único sujeto que, ahora sí, puede estar en el lado activo de la relación jurídico-tributaria según el artículo 2.1 de la LGT.

Esto, decíamos, no significa que, por ejemplo, una sociedad mercantil de capital público no pueda ser calificada como organismo de Derecho público en el sentido del artículo 13 de la Directiva del IVA, pues sabemos que el TJUE, bajo determinadas condiciones, acepta esta posibilidad[357]. Lo que sostenemos es que el requisito que el artículo 7.8º.A) de la LIVA exige de que la sociedad perciba una contraprestación de naturaleza tributaria para poder ser calificada como organismo de Derecho público nos parece -hoy, y por las razones antedichas- de imposible cumplimiento.

No obstante, conviene destacar que, cuando la LCSP, además de las modificaciones en materia de prestaciones patrimoniales públicas que hemos citado más arriba, modificó también el artículo 7.8º de la LIVA para introducir la quinta redacción de este precepto, la AEAT publicó una Nota explicativa de las principales novedades introducidas en esta materia[358]. En ella la AEAT aclaró, a modo de ejemplo, que, a diferencia de lo que pasaba con la cuarta redacción del artículo 7.8º de la LIVA,

[357] STJUE de 29 de octubre de 2015, Saudaçor, (asunto C-174/14), ECLI:EU:C:2015:733, y STJUE de 22 de febrero de 2018, Nagyszénás, (asunto C-182/17), ECLI:EU:C:2018:91.

[358] Nota de 13 de diciembre de 2017 sobre las *"Principales novedades tributarias introducidas por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al Ordenamiento Jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE del día 9)*". Consultada en https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2017/Novedades_Ley9_2017.pdf el 14 de septiembre de 2022.

con esta quinta redacción quedaría no sujeta al IVA la prestación del servicio de recogida de basuras que una sociedad pública efectuase a los ciudadanos a cambio del pago de una tasa, por ser ésta un tributo.

A quien suscribe esta tesis le parece que ese supuesto es imposible, pues una sociedad mercantil –aunque sea de capital cien por cien público- no tiene la consideración de Administración Pública, y, en consecuencia, de acuerdo con el artículo 2.1 de la LGT y por las razones antedichas, no puede situarse en el lado activo de la relación jurídico-tributaria. En otras palabras: una sociedad mercantil, o cualquier otro organismo que no sea una Administración Pública, no puede exigir tasas (tributos) como contraprestación de los servicios públicos o entregas de bienes que lleve a cabo.

Por lo tanto, la regla de no sujeción de las actividades *ad extra* del sector público que establece el artículo 7.8º.A) de la LIVA, aunque en hipótesis es ahora aplicable a la pluralidad de entes, entidades u organismos que ostenten la condición de medio propio personificado de un poder adjudicador [letra C) del artículo 7.8º] o sean parte integrante del sector público [letra D)], en realidad sólo puede ser de aplicación a aquellos organismos que sean Administración Pública, que son los únicos que pueden exigir tributos ("contraprestación de naturaleza tributaria") por sus actividades[359].

De esta manera parece que el ámbito de aplicación de esta regla de no sujeción de la actividad *ad extra* de los organismos de Derecho público según el artículo 7.8º.A) de la LIVA queda sometido a una especie de movimiento legislativo de acordeón o

[359] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "IVA y Administraciones Públicas", op. cit., página 260, señala a este respecto que "*la aplicación a los servicios prestados a terceros, que parece procurarse por la norma, resulta dudosa, como pone de manifiesto igualmente la doctrina administrativa, al vincularla a la naturaleza de la contraprestación, que cuando se trata de servicios prestados por entidades mercantiles no admite con facilidad su calificación como tasas. Lo anterior, no me resisto a indicarlo, no es sino la consecuencia de la contumacia en anudar la no sujeción a la naturaleza de la contraprestación obtenida, de cuyas disfunciones ya nos ocupamos páginas atrás.*" A la doctrina administrativa a la que alude este autor nos referimos unas líneas más adelante.

pendular, pues lo que el elemento subjetivo permite (o amplía), el elemento objetivo lo impide (o reduce).

Este problema sólo se produce en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que hay una contraprestación. En los supuestos de actividades "sin contraprestación", a los que también se refiere la regla de no sujeción del artículo 7.8º.A) de la LIVA, esta cuestión, lógicamente, no se suscita.

Es de agradecer que la Dirección General de Tributos, órgano competente en el Estado para la interpretación de la normativa tributaria estatal[360], haya dictado contestaciones vinculantes a consultas tributarias formuladas por diversos contribuyentes –principalmente organismos de Derecho público directamente concernidos por esta normativa– en las que, en contra del criterio manifestado por la AEAT en la Nota a la que hemos aludido, aclara esta cuestión y reconoce que, efectivamente, una sociedad mercantil, aunque sea de naturaleza pública, no puede exigir tasas como contraprestación de las actividades de naturaleza pública que lleva a cabo, por la sencilla razón de que no es una Administración Pública. La misma conclusión cabe alcanzar con relación a otras entidades, entes u organismos que, aun siendo parte integrante del sector público, son de personificación privada, y no reúnen la cualidad de Administración Pública (entidades públicas empresariales, fundaciones públicas, etc.)[361]

[360] Artículos 12.3 y 88.5 de la LGT, y artículo 65 del Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

[361] El esfuerzo que está haciendo la Dirección General de Tributos para poner luz en esta materia creemos que es digno de resaltarse, como lo demuestra la cantidad de contestaciones a consultas tributarias evacuadas. Es imposible citarlas todas, porque sólo en relación con la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA, que está en vigor desde marzo de 2018, su número excede de 200. Destacamos por su detallada exposición las siguientes, todas de naturaleza vinculante: V2835-21, de 16 de noviembre, en donde se aclara que las prestaciones patrimoniales públicas que AENA perciba por algunos de sus servicios son de naturaleza *no* tributaria, dado que se trata de una sociedad mercantil; V1577-22, de 30 de junio, en donde se califica como prestación patrimonial pública de naturaleza *no* tributaria el servicio público de transporte, tratamiento y depuración de aguas residuales prestado por una sociedad mercantil de titularidad pública; V2240-22, de 26 de octubre, que incluso advierte al Ayuntamiento consultante de que la sociedad municipal objeto de

Para terminar con esta cuestión, es interesante añadir, como reflexión adicional, que la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público[362], dispone en su artículo 113 que las sociedades mercantiles estatales en ningún caso podrán disponer de facultades que impliquen el ejercicio de autoridad pública.

Según esta norma, parece que estas sociedades no podrían cumplir el requisito del artículo 13 de la Directiva del IVA de que la actividad que se pretende declarar no sujeta al impuesto debe ser llevada a cabo como "autoridad pública". Sin embargo, el mismo artículo 113 de la LRJSP aclara inmediatamente que esto es "*sin perjuicio de que excepcionalmente la ley pueda atribuirle el ejercicio de potestades administrativas*", lo que nos lleva de nuevo a la posibilidad de que tales sociedades sí puedan actuar como "autoridad pública".

Tal posibilidad, por otro lado, no se prevé para las fundaciones públicas (artículo 130 de la LRJSP), pero en cambio sí está contemplada en el régimen jurídico de las entidades públicas empresariales (artículos 104 y 105 de la LRJSP) y en el de los organismos autónomos (artículo 99 de la LRJSP, por remisión a la Ley de Procedimiento Administrativo).

Precisamente la citada Ley de Procedimiento Administrativo[363] dispone expresamente en su artículo 2.1.b) que esta Ley es de aplicación a las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas, que quedarán sujetas a lo dispuesto en las normas de esa Ley que específicamente se refieran a las mismas y, en todo caso, cuando ejerzan *potestades administrativas*.

---

consulta *no* puede exigir tasas por los servicios públicos que presta, sino prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza *no* tributaria, y de que debe impulsar las modificaciones normativas que sean precisas para revertir esta situación; V0882-23, de 13 de abril, que insiste en que una sociedad mercantil de capital público que preste servicios públicos no puede cobrar tasas (tributos), sino tan sólo prestaciones patrimoniales públicas de naturaleza *no* tributaria.

[362] Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, BOE del día 2 (en adelante "LRJSP").

[363] Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, BOE del día 2 (en adelante "LPA").

Con todo esto queremos poner de manifiesto que el criterio de la naturaleza "tributaria" de la contraprestación que perciban estos organismos en sus relaciones con terceros, además de adolecer de las dificultades que hemos puesto de manifiesto, podría ser también innecesario desde el momento en que nuestro ordenamiento jurídico se encarga de ir regulando en cada caso cuáles de esos organismos pueden actuar como "autoridad pública" y en qué concretos supuestos[364].

O, dicho sin rodeos, y para poner fin a este apartado: dada la problemática que acabamos de exponer, y que se genera por la presunción legal de que la percepción de una "contraprestación de naturaleza tributaria" por un organismo de Derecho público equivale a que éstos estén actuando como "autoridades públicas", nos planteamos la reflexión de si no sería conveniente el abandono de dicha presunción y la remisión en esta materia a las reglas del Derecho Administrativo, que, como hemos tenido ocasión de comprobar, puede regular con mayor precisión cuándo un organismo de Derecho público está actuando como autoridad pública[365]. Esta remisión conllevaría la ventaja adicional de la eliminación del riesgo actualmente

[364] No obstante, es preciso señalar que la doctrina administrativista ha puesto de manifiesto, de un lado, la posible incoherencia de dotar de potestades administrativas a entidades de Derecho privado (por ejemplo, las sociedades mercantiles de capital público), y, del otro, la indefinición de la Ley al no regular expresamente qué potestades pueden ser otorgadas a estas sociedades. Chinchilla Marín, por ejemplo, habla de "anomalía" y de "extravagante reconocimiento" (Chinchilla Marín, Carmen, "Las sociedades mercantiles públicas. Su naturaleza jurídica privada y su personalidad jurídica diferenciada: ¿realidad o ficción?", *Revista de Administración Pública*, n.º 203, 2017, páginas 23 y 24.) Fernández Farreres denuncia que con esta novedosa norma se añade más relativismo e inseguridad a la hora de fijar las diferencias de régimen jurídico aplicable al conglomerado de entidades institucionales (Fernández Farreres, Germán, "*Sistema de Derecho Administrativo*", Editorial Cívitas, Madrid, 2020, Tomo I, página 214.) No faltan autores que propugnan lo contrario, es decir, la plena aplicación del derecho administrativo a fundaciones y sociedades mercantiles (García-Andrade Gómez, Jorge, "El «sector público» como referente actual del Derecho Administrativo", *Revista de Administración Pública*, n.º 209, 2019, página 196.)

[365] Remisión que, por otro lado, nada tendría de extraña, dado que, como es sabido, entre las fuentes del ordenamiento tributario tienen carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común (artículo 7.2 de la Ley General Tributaria).

latente de que desde la Unión Europea se pueda considerar incorrecta la transposición española del artículo 13 de la Directiva del IVA en este punto.

5.6 Actividades sin contraprestación

El artículo 7.8º.A) de la LIVA, al regular la no sujeción de la actividad *ad extra* de los organismos de Derecho público, no sólo se refiere a las entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo mediante contraprestación de naturaleza tributaria, sino que también incluye en esta regla a las actividades realizadas por esos organismos "sin contraprestación".

La mención de la Ley española a las actividades "sin contraprestación" no es extraña al texto de la Directiva del IVA, ya que el artículo 13 de ésta establece que los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, *ni siquiera* en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. El inciso "ni siquiera" significa que la Directiva está contemplando ambas posibilidades, esto es, operaciones sin contraprestación y operaciones con contraprestación.

Sobre este particular el Instituto de Estudios Fiscales español, en respuesta a la consulta pública sobre el futuro del IVA abierta por la Comisión Europea en 2010 en forma de *Libro Verde*, propuso excluir del artículo 13 de la Directiva los supuestos en que los Entes públicos no perciben contraprestación alguna por la realización de su actividad. El razonamiento del Instituto, con apoyo en la jurisprudencia del TJUE, es que la onerosidad tiene un carácter fundamental en la configuración del IVA, como gravamen exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, que implica la imposibilidad de su aplicación cuando dicho

precio falte en cualquiera de sus posibles manifestaciones[366]. La propuesta, hasta el momento, no ha tenido reflejo en el texto del artículo 13 de la Directiva del IVA[367].

Lo cierto es que el artículo 7.8º.A) declara no sujetas las operaciones de los organismos de Derecho público efectuadas sin contraprestación, lo que implica la no sujeción de las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuando no se exija contraprestación ni al destinatario de los bienes y servicios ni a terceros. Con esta previsión la LIVA también impide que estas entregas de bienes y prestaciones de servicios de los organismos de Derecho público efectuadas sin contraprestación puedan ser gravadas mediante la técnica de los autoconsumos, prevista en los artículos 9.1º.b) y 12.3º de la LIVA para las entregas de bienes y prestaciones de servicios sin contraprestación. Como se aprecia, la técnica legislativa es un tanto deficiente si nos fijamos en el orden en el que estos artículos aparecen en la LIVA. En cualquier caso, la Ley es coherente con su pretensión inicial de sujetar al impuesto tan sólo las operaciones onerosas, tal y como se indica en el artículo 4.uno[368].

Conviene no obstante precisar que la falta de onerosidad y la ausencia de contraprestación no son términos equivalentes, como han señalado diversos autores, sentencias del TJUE y resoluciones administrativas. La presencia de una contraprestación en una determinada operación no implica que la entrega de bienes o prestación de servicios afectada sea necesariamente onerosa, en el sentido del artículo 4.uno de la LIVA. El TJUE tiene dicho que "*una entrega de bienes sólo se efectúa «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, si existe entre quien realiza la entrega y el comprador una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y el precio*

[366] Instituto de Estudios Fiscales, "Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde sobre el futuro del IVA [COM(2010)695FINAL]", op. cit., páginas 8 y 10.
[367] La Directiva del IVA de 2006 se refiere a la onerosidad en su artículo 2, tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios y adquisiciones intracomunitarias, pero no así, como es conocido, para las importaciones, en donde esa condición no se exige.
[368] Jiménez Compaired, Ismael, "Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 239.

percibido por quien realiza la entrega constituye el contravalor efectivo del bien suministrado"[369].

Por lo tanto, en una determinada operación efectuada por un organismo de Derecho público puede haber una contraprestación, pero no darse la nota de onerosidad que la LIVA reclama para que la operación quede sujeta al impuesto. En tal caso la no sujeción vendría dada por no cumplirse el requisito de la onerosidad recogido en el artículo 4.uno de la LIVA[370].

La Dirección General de Tributos ha tenido en cuenta este criterio para descartar la existencia de onerosidad en varias cuestiones planteadas en diversas consultas tributarias. En su contestación a consulta tributaria vinculante V1750-23, de 15 de junio, consideró que, con base en jurisprudencia del TJUE[371], las cantidades percibidas de varios ayuntamientos por una sociedad mercantil de capital mixto, entidad gestora del servicio público de suministro de agua, para compensar el desequilibrio económico-financiero de dicha prestación que se produce como consecuencia de la desactualización de las tarifas que cobra de los usuarios, no determinan la existencia de una relación jurídica entre el ayuntamiento y la sociedad entidad gestora en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, de tal forma que la cantidad percibida por dicha sociedad gestora no constituye el contravalor

[369] STJUE de 11 de mayo de 2017, *Posnania Investment*, (asunto C-36/16), ECLI:EU:C:2017:361, apartado 31, con cita de sentencias precedentes en el mismo sentido. En este caso el TJUE examinó el supuesto de una empresa polaca que, para hacer frente al pago de una deuda tributaria, transmitió a la Administración polaca un inmueble. El TJUE concluye que, aunque haya contraprestación, no hay onerosidad, porque esta última precisa que entre quien realiza la entrega y el comprador debe haber una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y que el precio percibido por quien realiza la entrega constituya el contravalor efectivo del bien suministrado. Esto es lo propio de, por ejemplo, una compraventa, pero no de la entrega de un inmueble para hacer frente a una deuda tributaria. En ausencia de onerosidad, no hay una entrega de bienes onerosa sujeta al impuesto.

[370] Moya-Angeler Pérez-Mateos, Marta Patricia, y Portillo Navarro, María José, "La prestación del servicio público por parte del ente local a efectos de la Ley 37/1992, del IVA", op. cit., página 85. También Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 240.

[371] En este caso la STJUE de 3 de marzo de 1994 ,*Tolsma*, (asunto C-16/93), ECLI:EU:C:1994:80, que recoge la misma reflexión sobre la nota de la onerosidad que las otras sentencias del TJUE que hemos citado más arriba.

efectivo de un servicio prestado por ésta a quien satisface su importe. La conclusión del centro directivo es que en ese caso no había onerosidad, y por tanto no había una operación sujeta al IVA[372]. Insistimos en lo dicho anteriormente: la no sujeción en este caso no viene impuesta por el artículo 7.8º de la LIVA, sino por una cuestión previa, que es la ausencia de la nota de onerosidad exigida por el artículo 4.uno[373].

Obviamente la circunstancia de que una contraprestación sea en especie no determina que no haya contraprestación, sin perjuicio de que la entrega del bien que constituye la contraprestación en especie sea, a su vez, una operación sujeta al impuesto.

Por último, es necesario aclarar que la mención del artículo 7.8º.A) de la LIVA a las operaciones "sin contraprestación" no debe confundirse con la regla del artículo 5.uno.a) en la que se señala que no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título *gratuito*. Esta última regla sólo es de aplicación a entidades que realicen *exclusivamente* este tipo de actividades, es decir, entidades en las que todas, absolutamente todas sus entregas de bienes o prestaciones de servicios se llevan a cabo a título gratuito. Por otro lado, no debe olvidarse que esta regla queda exceptuada por la siguiente letra de ese artículo, la letra b), en donde las sociedades mercantiles son calificadas como empresarios en todo caso, salvo prueba en contrario.

---

[372] Misma conclusión que en la contestación a consulta tributaria V1915-21, de 18 de junio.

[373] Otros autores se inclinan por señalar que lo que está diciendo el artículo 7.8º de la LIVA, al incluir en este supuesto de no sujeción las actividades sin contraprestación, es que en estos casos falta esa base contractual, al igual que falta en las actividades que determinan la exigencia de un tributo, pues las mismas suponen la satisfacción de un ingreso de naturaleza contributiva y no retributiva. La expresión "sin contraprestación" no equivale a algo gratuito, sino a una relación no onerosa. Esos autores advierten, además, que si la expresión "sin contraprestación" equivaliese a gratuidad, el organismo de Derecho público implicado podría incurrir en los supuestos de autoconsumo, pues el artículo 12.3º en el que se regula esta figura sí que alude a las prestaciones de servicios efectuadas "a título gratuito". Y ya se sabe que estos autoconsumos equivalen al devengo del impuesto, con el consiguiente perjuicio que esto podría reportar al organismo que lleva a cabo esta actividad (García Novoa, César, Martín Fernández, Javier y Rodríguez Márquez, Jesús, "*El IVA y los Ayuntamientos*", Thomson Reuters, Madrid, 2010, página 73.)

6 El listado de actividades sujetas al IVA en todo caso [artículo 7.8.F)]

La letra F) del artículo 7.8º de la LIVA recoge un listado de actividades que la Ley califica como entregas de bienes y prestaciones de servicios que están sujetas al impuesto en todo caso.

Esta regla implica que, aunque nos encontremos ante una entrega de bienes o prestación de servicios llevada a cabo por un organismo de Derecho público en los términos recogidos en alguna de las letras precedentes del artículo 7.8º de la LIVA, esa operación quedará sujeta en cualquier caso al impuesto si tiene por objeto alguna de las actividades que se mencionan en el listado de la letra F). Cumplido este requisito la sujeción es incondicional, puesto que, a diferencia de las reglas de no sujeción contempladas en las letras A) a E), en este caso la Ley no incluye ninguna excepción a este mandato.

En el apartado 2.4.D) del primer capítulo llegamos a la conclusión de que la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA es una transposición correcta de la Directiva del IVA, cuyo artículo 13.1 dispone en su tercer párrafo que los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos, en todo caso, en relación con las actividades que se citan en el Anexo I de la Directiva, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

El listado de la letra F) de la LIVA equivale al Anexo I de la Directiva, con el añadido de algunas actividades que, a juicio del legislador español, de considerarse no sujetas al IVA por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA darían lugar a una distorsión significativa de la competencia, proscrita por el artículo 13 de la Directiva, lo que explica su inclusión en el listado de nuestra Ley como actividades que van a quedar siempre gravadas.

El TJUE ha explicado que el propósito del listado del Anexo I de la Directiva del IVA -transpuesto en la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA- es reconducir a la plena sujeción al impuesto aquellas actividades que, potencialmente, pueden ser llevadas a cabo por organismos de Derecho público actuando como autoridades públicas en concurrencia con el sector privado, y en las cuales se aprecia que el riesgo de una distorsión significativa de la competencia causada por una eventual no sujeción al IVA es más que evidente[374].

En otras palabras, se presume que la no consideración de los organismos de Derecho público como sujetos pasivos del IVA con respecto a las referidas actividades llevaría a distorsiones significativas de la competencia, excepto cuando el volumen de esas actividades fuera insignificante. El TJUE aclara que esto será así incluso cuando un determinado organismo de Derecho público no tenga competencia real en el mercado local en donde lleve a cabo esas actividades[375].

De esta manera nos encontramos con que el propio artículo 13 de la Directiva del IVA contiene dos medidas para tratar de evitar que la aplicación de la regla de no sujeción de la actividad de los organismos de Derecho público pueda producir distorsiones significativas de la competencia cuando compiten con entidades regidas por el derecho privado.

La primera medida, ya analizada, es la que hemos llamado cláusula "anti-distorsión significativa de la competencia", no transpuesta en la Ley española, y que adolece

[374] En el mismo sentido se pronuncia la doctrina que ha tratado esta cuestión. Puede verse en Henkow, Oskar, "*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*", op. cit., páginas 32, 47 y 51. En nuestro país en Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., páginas 111 a 113 y 263 y siguientes.

[375] STJUE de 16 de septiembre de 2008, *Wight*, (C-288/07), ECLI:EU:C:2008:505, apartados 31 a 36. En el mismo sentido, conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto C-616/21, *Gmina L.*, el 10 de noviembre de 2022, ECLI:EU:C:2022:875. La explicación dada por la Abogada General no ha sido recogida en la sentencia que ha resuelto el caso, ya que el TJUE concluyó que la actividad enjuiciada no era una "actividad económica" a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA, por lo que fue innecesario entrar en el análisis del artículo 13 y del Anexo I de la Directiva del IVA [STJUE (sala séptima), de 30 de marzo de 2023, Gmina L., (C-616/21), ECLI:EU:C:2023:280].

de una evidente indeterminación, en tanto en cuanto se limita a decir que, por excepción a la regla general del artículo 13 de la Directiva del IVA, los organismos de Derecho público se considerarán sujetos pasivos del impuesto en la medida en que no considerarlos como tales lleve a distorsiones significativas de la competencia. La Directiva no aclara qué es ni cuándo se puede producir una "distorsión significativa de la competencia".

La segunda medida es el listado del Anexo I al que ahora nos estamos refiriendo, en relación con el tercer párrafo del artículo 13.1 de la Directiva del IVA, que, al contrario que la primera medida que hemos mencionado, se caracteriza por su concreción y precisión, puesto que el Anexo enumera con suma claridad cuáles son esas actividades cuya realización por el sector público quedará sujeta al IVA en todo caso, sin ningún otro condicionante según el artículo 7.8.F) de la LIVA[376].

Algún autor ha puntualizado que con independencia de que, efectivamente, el objeto de este listado de actividades sea garantizar que estas entregas de bienes y prestaciones de servicios queden sujetas en todo caso, para evitar distorsiones significativas de la competencia en esos sectores económicos, la explicación última de esta regla y de este listado es que los Estados miembros, al negociar el texto de la Sexta Directiva de 1977, al no poder lograr un acuerdo sobre la posibilidad de gravar sin más toda la actividad del sector público, optaron a cambio por alcanzar un consenso que permitiera garantizar el gravamen por el IVA de, al menos, las actividades enumeradas en el Anexo I de la actual Directiva de 2006, transpuesto en la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA[377].

[376] El artículo 13 de la Directiva sí que recoge un condicionante, y es que, si la actividad considerada es de volumen insignificante, entonces esta regla de sujeción obligatoria al IVA no se aplica, y entra en juego la regla general de no sujeción. Ya vimos en su momento que la LIVA no recoge esta excepción a la excepción, y que el TJUE tiene declarado que esto es una facultad que corresponde ejercer a los Estados miembros, cosa que España no ha hecho.

[377] Swinkels, Joep J.P., "The tax liability of public bodies under EU VAT", op. cit., página 372.

A continuación, haremos un breve análisis de algunas de esas actividades. Téngase en cuenta que, en caso de duda, y en ausencia de una definición de las mismas en la Directiva del IVA, el TJUE permite tener en cuenta para su adecuado entendimiento no sólo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forman parte[378].

6.1 Telecomunicaciones.

La primera actividad mencionada en el listado del artículo 7.8.F) de la LIVA son las telecomunicaciones. Por lo tanto, cualquier prestación de servicios de telecomunicaciones por parte de organismos de Derecho público quedará sujeta siempre al impuesto, aun cuando el organismo en cuestión cumpla con los requisitos establecidos en alguna de las letras A) a E) precedentes de ese artículo para poder considerar la actividad como no sujeta.

El artículo 69.tres.3º de la LIVA establece un concepto de servicios de telecomunicación que es transposición del artículo 24.2 de la Directiva del IVA. Según el citado artículo por servicios de telecomunicación hay que entender, a efectos de este impuesto, lo siguiente:

> "… servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas."

Cabe destacar que esta definición no es coincidente con la establecida en la Ley 11/2022, de 28 de junio, General de Telecomunicaciones[379], cuyo artículo 1 recoge

[378] STJUE de 3 de abril de 2008, *Zweckverband*, (asunto C-443/05), ECLI:EU:C:2008:184, apartado 30, con cita de otras sentencias en el mismo sentido. Citada por De la Feria, Rita, "The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction", op. cit., página 13 y nota a pie de página 40.
[379] BOE del 30 de junio

los servicios que quedan incluidos dentro de este concepto, y también algunos que quedan fuera. Lo hace en estos términos:

> "Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.
> 1. El objeto de esta ley es la regulación de las telecomunicaciones, que comprende la instalación y explotación de las redes de comunicaciones electrónicas, la prestación de los servicios de comunicaciones electrónicas, sus recursos y servicios asociados, los equipos radioeléctricos y los equipos terminales de telecomunicación, de conformidad con el artículo 149.1.21.ª de la Constitución.
>
> En particular, esta ley es de aplicación al dominio público radioeléctrico utilizado por parte de todas las redes de comunicaciones electrónicas, ya sean públicas o no, y con independencia del servicio que haga uso del mismo.
>
> 2. Quedan excluidos del ámbito de esta ley los servicios de comunicación audiovisual, los servicios de intercambio de vídeos a través de plataforma, los contenidos audiovisuales transmitidos a través de las redes, así como el régimen básico de los medios de comunicación social de naturaleza audiovisual a que se refiere el artículo 149.1.27.ª de la Constitución.
>
> Asimismo, se excluyen del ámbito de esta ley los servicios que suministren contenidos transmitidos mediante redes y servicios de comunicaciones electrónicas, las actividades que consistan en el ejercicio del control editorial sobre dichos contenidos y los servicios de la Sociedad de la Información, regulados en la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, en tanto en cuanto no sean asimismo servicios de comunicaciones electrónicas."

Aunque ambas definiciones no sean coincidentes debe aplicarse, en el ámbito del impuesto, la recogida en la LIVA, pues así lo impone este texto legal.

En cualquier caso debemos advertir que el artículo 6.bis del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011[380], del Consejo, introducido por el artículo 1 del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013[381], establece que los servicios de telecomunicación a tenor del artículo 24, apartado 2, de la Directiva del IVA de 2006 abarcarán, en particular, los siguientes:

> "a) los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía);
> b) los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP);
> c) los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas;
> d) los servicios de radiobúsqueda;
> e) los servicios de audiotexto;
> f) los servicios de fax, telégrafo y télex;
> g) el acceso a internet, incluida la World Wide Web;
> h) las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente."

Por el contrario, y según ese mismo artículo 6.bis, los servicios de telecomunicaciones no abarcan los siguientes:

> "a) los servicios prestados por vía electrónica;
> b) los servicios de radiodifusión y televisión."

[380] Diario Oficial de la Unión Europea, L 77, de 23 de marzo de 2011. Recordemos que un Reglamento de Ejecución es una norma europea de naturaleza general y con eficacia directa en los Estados miembros, sin necesidad de transposición, y cuya finalidad principal es garantizar la aplicación uniforme de una norma preexistente, en el presente caso la Directiva del IVA.
[381] Diario Oficial de la Unión Europea, L 284, de 26 de octubre de 2013.

Por lo demás, la exclusión de los servicios de telecomunicaciones de la regla de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA no ha generado excesivo debate. La Dirección General de Tributos la aplica en sus contestaciones sin mayor esfuerzo argumental[382].

A nivel europeo, sin embargo, suscitó una interesante cuestión, que fue elevada al TJUE, referida a si la actividad de un Estado consistente en otorgar a los operadores de telecomunicaciones, a cambio de un canon, y previa subasta, derechos de uso de frecuencias del espectro electromagnético, con la finalidad de prestar servicios de telecomunicaciones móviles al público en general, debía considerarse un servicio de telecomunicación en sí mismo a efectos de aplicar esta norma.

El TJUE no abordó la cuestión, puesto que llegó a la conclusión que dicha actividad no podía calificarse como una actividad económica a efectos del IVA, lo que automáticamente descartaba la aplicación del artículo 13 de la Directiva del IVA que, recordemos, presupone siempre para su aplicación que nos encontramos ante una actividad de esa naturaleza.

Sin embargo, la Abogada General del TJUE, Juliane Kokott, había llegado a una conclusión distinta. En su análisis consideró que sí había una actividad económica, a la cual, por tratarse de una actividad desarrollada por un organismo de Derecho público actuando como autoridad pública, le podía ser de aplicación el artículo 13 de la Directiva del IVA. Llegado a este punto, la Abogada General examinó entonces si la actividad podía calificarse como de "servicios de telecomunicaciones" a efectos de aplicar el Anexo I de la Directiva. En su opinión, la respuesta debía ser negativa, puesto que esos servicios de telecomunicaciones del Anexo, a su juicio, se refieren a servicios de telecomunicaciones en sentido estricto, que son los que pueden ser prestados también por las empresas y en los que hay

[382] Por ejemplo, en su contestación a consulta tributaria V0910-16, de 10 de marzo.

riesgo de distorsiones de la competencia, y no a la subasta de licencias como las examinadas, que es una competencia exclusiva del Estado[383].

6.2 Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

Esta actividad es otra de las que, según la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA, dará lugar a entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas siempre al impuesto, aunque sean llevadas a cabo por organismos de Derecho público cumpliendo con los requisitos establecidos en alguna de las letras A) a E) precedentes.

La redacción española es más extensa en el nivel de detalle que la del artículo 13 de la Directiva del IVA. Aunque ambos textos son coincidentes en la actividad que se pretende gravar (la actividad de "distribución"), la LIVA alude a la distribución de "agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía", mientras que la Directiva del IVA se ciñe a la distribución de "agua, gas, electricidad y energía térmica". El texto español ha añadido el "frío" y "demás modalidades de energía". A nuestro juicio el añadido no ofrece dudas sobre una posible mala transposición porque, como ya hemos tenido ocasión de señalar, es razonable interpretar que el legislador español procura evitar de esta forma que una eventual no sujeción de esas actividades pudiera dar lugar a distorsiones significativas de la competencia, lo que iría en contra de la prohibición contenida en el artículo 13.1, 2º párrafo, de la Directiva.

Las principales cuestiones que ha suscitado esta regla se refieren al alcance del concepto "distribución de agua", en el sentido de determinar si esta expresión tan sólo comprende el suministro y distribución de agua en sentido estricto, o si también

[383] STJUE (Gran Sala) de 26 de junio de 2007, *T-Mobile Austria y otros*, (asunto C-284/04), ECLI:EU:C:2007:381. Las conclusiones de la Abogada General son de 7 de septiembre de 2006, ECLI:EU:C:2006:520, apartado 101. Parecida controversia, y parecida discrepancia entre el TJUE y la Abogada General, se suscitó en el asunto resuelto por la STJUE (Gran Sala), de 26 de junio de 2007, *Hutchison 3G y otros*, (asunto C-369/04), ECLI:EU:C:2007:382.

incluye todas las actividades que conforman el conocido como "ciclo del agua" (captación, suministro, potabilización, distribución de agua potable, alcantarillado y depuración de aguas residuales)[384].

La interpretación que propugna la Dirección General de Tributos se inclina por entender comprendidas en esta regla todas las actividades referidas al agua que lleve a cabo el organismo concernido, siempre que dentro de ese conjunto de actividades estén incluidas el suministro y la distribución del agua. Por el contrario, si el organismo en cuestión presta servicios relacionados con el agua, pero entre dichos servicios no figuran el suministro y distribución, entonces la actividad no queda incluida en la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA, y estará no sujeta si se cumplen los demás requisitos exigidos para ello por dicho artículo (sería el caso, por ejemplo, de una entidad que prestase exclusivamente un servicio de transporte, depuración y saneamiento de aguas residuales al margen del propio suministro y distribución de agua)[385].

Aunque algún autor no comparte la postura de la Dirección General de Tributos[386], lo cierto es que el TJUE parece que se inclina también por esta tesis en la sentencia dictada en el caso *Zweckverband* [387], y lo hace atendiendo al criterio de que las actividades en cuestión sean imprescindibles para la puesta a disposición del agua. En dicha sentencia la Sala entiende que la instalación de una acometida individual a la red fija de suministro de agua, consistente en la colocación de una canalización que permita conectar la instalación hidráulica de un inmueble a dicha red, es indispensable para la puesta a disposición del agua. En consecuencia, esta actividad se considera incluida en el concepto "distribución de agua" de la letra b) del Anexo

[384] Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, "*IVA y sector público – paso a paso*", Colex, Madrid, 2022, página 25.
[385] Contestación a consulta tributaria vinculante número V1577-22, de 30 de junio, en la que se citan otras en el mismo sentido.
[386] Por ejemplo, Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., páginas 268 y siguiente.
[387] STJUE de 3 de abril de 2008, *Zweckverband*, (asunto C-442/05), ECLI:EU:C:2008:184, apartados 29 a 37.

D de la Sexta Directiva del IVA, equivalente a la regla del artículo 7.8.F) de la LIVA que estamos comentando[388].

Ahora bien, pese al criterio expuesto, sustentando tanto por nuestra Dirección General de Tributos como, al menos indiciariamente, por el TJUE, lo cierto es que el TEAC se está apartando expresamente de esta tesis,

6.3 Transportes de personas y bienes.

La letra c´) del artículo 7.8.F) de la LIVA establece la sujeción incondicional y en todo caso de las actividades de transportes de personas y bienes[389].

La Dirección General de Tributos tiene establecido que para entender el alcance de esta regla habrá que estar al estricto concepto legal de lo que es un transporte de personas o bienes, lo que excluye servicios que puedan considerarse meramente "complementarios o auxiliares" del transporte, como sucede con el servicio de estación municipal de autobuses[390]. Ahora bien, el mismo Centro Directivo advierte

[388] Cabe destacar que el TEAC, en su resolución número 00/04734/2008, de 8 de junio de 2010, advertía que "no puede incluirse el concepto de saneamiento de agua dentro del de distribución de agua, al tratarse de dos actividades económicas diferenciadas". No obstante, el TEAC dejaba la puerta abierta a que esa inclusión fuera posible si el contribuyente acreditaba que facturaba de forma única al destinatario final del servicio por un único concepto que integrase la distribución y el saneamiento de agua. El TEAR de las Islas Baleares, en resolución de 28 de julio de 2022 (07/02417/2020), se agarra a este criterio del TEAC para afirmar que "los servicios de saneamiento de aguas, depuración de aguas residuales y prestación de servicios de alcantarillado son actividades diferenciadas y, por tanto, servicios claramente diferenciados del de suministro de aguas". Nótese que en esta resolución el TEAR de Islas Baleares, a diferencia del TEAC, no contempla la eventual existencia de una única factura para justificar la posible agrupación de todos estos servicios en la letra b´) del artículo 7.8.F) de la LIVA que estamos analizando.

[389] La STJUE de 12 de mayo de 2016, *Gemeente Borsele*, (asunto C-520/14), ECLI:EU:C:2016:334, señala que una corporación territorial que preste servicios de transporte escolar en las condiciones controvertidas en el asunto principal (eran condiciones que claramente ponían de manifiesto que el ayuntamiento no organizaba este servicio como una actividad empresarial) no realiza actividades económicas, por lo que no tiene la condición de sujeto pasivo. En este caso, lógicamente, no era necesario aplicar el artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006 ni su Anexo I, sino que la operación quedaba previamente fuera del ámbito de aplicación del impuesto por no ser una actividad económica tal como éstas son definidas en el artículo 9.1 de la Directiva.

[390] Contestación a consulta tributaria V2702-18, de 5 de octubre.

de que sí quedan incluidas en esta categoría los servicios que se consideren "accesorios" al transporte de personas y bienes[391].

Por el contrario, sí quedarían incluidos dentro de esta actividad de transporte de personas o bienes los servicios de mensajería prestados por una empresa municipal, dado que ese servicio consiste en un transporte de bienes[392].

6.4 Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias.

La letra d´) del artículo 7.8.F) de la LIVA establece la sujeción incondicional al IVA de las actividades consistentes en servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias.

La citada letra d´) aclara que también se incluye en esta regla de sujeción al IVA en todo caso a "*las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente*". Se trata, a mi juicio, de una aclaración un tanto confusa y quizás innecesaria, puesto que la sujeción incondicional de esas concesiones y autorizaciones ya se desprende directamente de lo que dice el citado número 9.º del artículo 7 de la LIVA, en donde se establece que, efectivamente, quedan sujetas al IVA en todo caso las concesiones y autorizaciones administrativas relativas a la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario, las infraestructuras ferroviarias y los inmuebles e instalaciones en aeropuertos, así como las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

[391] Contestación a consulta tributaria V0027-19, de 3 de enero. En esta consulta se afirma la no sujeción al IVA del servicio de gestión de DUAS de importación que una sociedad estatal presta a otra -Correos-, si bien la Dirección General de Tributos advierte de que esa no sujeción está condicionada a que dicho servicio no sea "accesorio" a un transporte de bienes. No se aclara cuándo un servicio es "accesorio", ni qué diferencia hay entre "accesorio" y "complementario o auxiliar", términos estos últimos empleados en la consulta citada en la nota precedente.
[392] Contestación a consulta tributaria V0981-22, de 4 de mayo.

Veremos esto con más detenimiento cuando analicemos el citado artículo 7.9º de la LIVA.

Centrándonos ahora en la concreta actividad que nos ocupa (sujeción en todo caso de los "servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias"), la letra d´) a la que nos estamos refiriendo incluye las siguientes actividades:

- Servicios portuarios: se definen en el artículo 108 de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante[393], y comprenden los siguientes:

  a) Servicios técnico-náuticos (practicaje, remolque portuario, amarre y desamarre).

  b) Servicios al pasaje (embarque y desembarque de pasajeros, carga y descarga de equipajes, y la de vehículos en régimen de pasaje).

  c) Servicio de recepción de desechos generados por buques.

  d) Servicio de manipulación de mercancías (carga, estiba, descarga, desestiba, tránsito marítimo y trasbordo de mercancías).

- Servicios aeroportuarios: en su contestación a consulta tributaria 1043-97, de 23 de mayo, la Dirección General de Tributos aclara que dentro de este concepto se comprenden los servicios de inspección y control de pasajeros y equipajes en los recintos aeroportuarios, criterio confirmado por la resolución del TEAR de Madrid de 27 de septiembre de 2018 (reclamación 28/23837/2015).

[393] Texto refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, aprobado por el Real Decreto Legislativa 2/2011, de 5 de septiembre (BOE del 20 de octubre). La contestación a consulta tributaria V0459-20, de 26 de febrero, se remite expresamente a esta Ley para determinar qué debe considerarse como "servicios portuarios" a estos efectos. No obstante, debe señalarse que esta Ley es de aplicación a los puertos que son competencia del Estado, por lo que deberán tenerse en cuenta las definiciones que puedan existir en la normativa autonómica en la materia.

– Explotación de infraestructuras ferroviarias: este concepto fue introducido en la LIVA por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modificó el actual artículo 7.8º.F).d´) introduciendo, entre los servicios sujetos al IVA, los de "explotación de infraestructuras ferroviarias". En este caso el servicio al que se refiere esta letra d´) se limita a la "explotación" de las infraestructuras ferroviarias, y no incluye cualquier otro servicio prestado en dichas instalaciones[394]. En la actualidad la titularidad y la administración de las infraestructuras ferroviarias integradas en la Red Ferroviaria de Interés General corresponden a las entidades públicas empresariales Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (ADIF) y Administrador de Infraestructuras Ferroviarias de Alta Velocidad (ADIF-Alta Velocidad), conforme a lo establecido en el Real Decreto-ley 15/2013 y en la Orden PRE/2443/2013[395].

6.5 Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

La letra e´) del artículo 7.8.F) de la LIVA incluye dentro de las actividades de los organismos de Derecho público siempre sujetas al IVA a la de obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

Tal sería el caso de la actividad de una Comunidad Autónoma consistente en editar y vender el Boletín Oficial de dicha Comunidad. Tanto por la venta, mediante

[394] En el mismo sentido, Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 266, y Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, "*IVA y sector público – paso a paso*", op. cit., página 26.

[395] Es interesante señalar que la Dirección General de Tributos ha explicado, en contestación a consulta tributaria vinculante V0938-20, de 17 de abril, que hay que concluir que la intención del legislador mediante aquella reforma de 1998, que declaraba sujetos los servicios de "explotación de infraestructuras ferroviarias", era considerar sujetos al impuesto todos los servicios correspondientes a las funciones que la normativa comunitaria y nacional atribuye ahora a los administradores generales de infraestructuras, y en este sentido hay que interpretar hoy la expresión "explotación de infraestructuras ferroviarias".

suscripción o por ejemplares sueltos, como por la inserción de publicidad en dicho Boletín la Comunidad Autónoma prevé el cobro de una tasa. La Dirección General de Tributos entiende esta actividad incluida en la letra e´) del artículo 7.8.F) de la LIVA y, en consecuencia, la considera sujeta al impuesto en todo caso[396].

6.6 Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.

La letra f´) del artículo 7.8.F) de la LIVA establece que en todo caso estará sujeta al impuesto esta actividad de los organismos de Derecho público.

La Dirección General de Tributos consideró incluido en esta actividad la de una sociedad pública, creada como medio propio instrumental y servicio técnico de una Comunidad Autónoma, entre cuyas funciones se encontraba la inspección, control y recogida de muestras para un Consejo Regulador en su calidad de responsable de las labores de certificación y control de un determinado producto[397].

El TJUE tiene establecido que la función característica de estos organismos es la compra y la reventa de los propios productos agrícolas, como podría hacerlo cualquier operador económico, traduciéndose dicha actividad, en particular, en la constitución de existencias[398].

6.7 Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.

A esta actividad de los organismos de Derecho público se refiere la letra e´) del artículo 7.8.F) de la LIVA para afirmar su sujeción al IVA en todo caso.

---

[396] Contestación a consulta tributaria 2216-01, de 13 de diciembre. En la número V0859-09, de 22 de abril, se aclara que el servicio de inserción de anuncios en un Boletín Oficial a cambio de una tasa estaría no sujeto al IVA por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA.
[397] Contestación a consulta tributaria V0748-11, de 23 de marzo.
[398] STJUE de 13 de diciembre de 2007, *Gotz*, (asunto C-408/06), ECLI:EU:C:2007:789, apartado 26.

La actividad de explotación de ferias y exposiciones es una prestación de servicios a efectos del IVA, así lo aclara expresamente el artículo 11.dos.14º de la LIVA. En el caso de ser llevada a cabo por un organismo de Derecho público esta actividad puede quedar no sujeta al impuesto si se cumplen los requisitos del artículo 7.8. Ahora bien, si la feria o exposición en cuestión tiene carácter "comercial", su explotación estará sujeta al IVA en todo caso.

En consecuencia, no se incluyen en la letra g`) del artículo 7.8.F) de la LIVA las exposiciones, ferias o manifestaciones cuyo objeto principal sea la difusión o promoción de la cultura. Esta misma conclusión es aplicable incluso si en dichas ferias, exposiciones o manifestaciones culturales se comercializan productos o se promueven comercialmente los productos de ciertos empresarios o profesionales.

El carácter cultural o comercial de una feria o exposición dependerá de la finalidad u objeto de la misma, de forma que tendrán carácter comercial aquellas ferias o exposiciones que tengan por objeto la promoción de los bienes o servicios de los participantes[399].

6.8 Almacenaje y depósito.

La letra h´) del artículo 7.8.F) de la LIVA afirma la sujeción al impuesto en todo caso de esta actividad aun cuando sea prestada por un organismo de Derecho público. En ella queda incluida, por ejemplo, el servicio de depósito de vehículos[400].

[399] Así se pronuncia la contestación a consulta tributaria vinculante V1685-18, de 13 de junio (citada por Sánchez Esteve, Julián (Coord.), en "*Memento IVA 2023*", Lefebvre-El Derecho, Madrid, 2023, marginal 349). En el mismo sentido, consulta V1837/21 de 10 junio, referida a un centro de exposiciones y congresos propiedad de un ayuntamiento.
[400] Contestación a consulta tributaria vinculante V0756-19, de 3 de abril.

6.9 Actividades de oficinas comerciales de publicidad.

La Dirección General de Tributos considera incluida en esta actividad la de inserción de anuncios en los Boletines Oficiales[401], lo que supone su sujeción al IVA en todo caso y de modo incondicional, si bien es paradójico observar que en otra contestación el centro directivo considera esa misma actividad como no sujeta, quizás por un olvido involuntario del redactor de la misma[402].

6.10 Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.

La letra j´) del artículo 7.8º de la LIVA establece la sujeción al impuesto en todo caso de la explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.

El TJUE ha señalado que el economato, en el sentido del número 12 del anexo D de la Sexta Directiva del IVA (número 12 del Anexo I de la Directiva del IVA actual), se refiere a los organismos encargados de vender diversos productos y mercancías al personal de la empresa o de la administración a la que pertenecen[403]. Es interesante resaltar que el TJUE, tanto en esta como en las demás sentencias citadas en las letras precedentes, insiste en que la lógica del listado de actividades que estamos comentando es la de sujetar al impuesto en todo caso estos servicios y entregas de bienes en tanto en cuanto se trata de actividades que también realiza el sector privado y en las que, en consecuencia, pudiera producirse una distorsión significativa de la competencia en el supuesto de que no quedaran gravadas por el IVA.

[401] Contestación a consulta tributaria vinculante 2216-01, de 13 de diciembre. También, contestación no vinculante 1170-97, de 9 de junio (ambas citadas por Jiménez Compaired, Ismael, en "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 267).
[402] Contestación a consulta tributaria vinculante V0859-09, de 22 de abril.
[403] STJUE de 13 de diciembre de 2007, *Gotz*, (asunto C-408/06), ECLI:EU:C:2007:789, apartado 32.

6.11 Agencias de viajes.

Quedan también sujetas en todo caso al IVA, en base a la letra k´) del artículo 7.8.F) de la LIVA, las actividades de los organismos de Derecho público cuando actúen como agencias de viaje.

Es habitual que en determinados departamentos ministeriales, centros directivos u organismos públicos exista una agencia de viajes que se encarga de realizar todos los trámites necesarios para la organización de los desplazamientos que el personal de esos organismos se vea obligado a hacer por causa de su trabajo. Normalmente esta actividad se lleva a cabo por agencias de viaje del sector privado que tienen suscrito un acuerdo o convenio para poder prestar estos servicios desde las propias dependencias del organismo implicado. La letra que estamos comentando se limita a prever la posibilidad de que esa actividad fuera llevada a cabo directamente por el organismo de Derecho público -supuesto improbable en España, tanto porque la práctica muestra lo contrario como por la exhaustiva normativa que hay que atender para poder actuar como una agencia de viajes-, estableciendo la regla de que, en ese caso, los servicios prestados por dicho organismo quedarían sujetos al IVA en todo caso.

6.12 Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.

Esta actividad, mencionada en la letra l´) del artículo 7.8.F) de la LIVA, es posiblemente la que más polémica jurídica ha generado de todas las que se mencionan en este listado de actividades siempre sujetas al IVA, hasta el punto de que esta letra l´) fue modificada primero por el artículo Primero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre[404], y, posteriormente, en una segunda ocasión, por la disposición final décima de la LCSP, que la devolvió a su redacción original.

[404] Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de

En el apartado 2.3.B).d`) del capítulo I de este trabajo se explica en detalle la problemática que subyacía en esa polémica y en estos vaivenes legislativos, así como los diversos pronunciamientos habidos en sede administrativa y judicial sobre la cuestión.

En cualquier caso, esta actividad también comprende la cesión a terceros del uso de las infraestructuras e instalaciones de las televisiones públicas a cambio de una contraprestación[405].

6.13 Actividades de matadero.

Finalmente, la letra m´) del artículo 7.8.F) de la LIVA establece la sujeción en todo caso y de forma incondicional de los servicios de matadero prestados por organismos de Derecho público.

En el apartado 2.4.D) del capítulo I se explica el origen de la alusión a esta actividad, que fue introducida con motivo de la reforma operada en la LIVA de 1985 por la LTPP.

La Dirección General de Tributos ha aclarado que la mención a "actividades de matadero" incluye los servicios de matadero, sacrificio y transporte de animales[406]. Además, el centro directivo considera que, dado que la actividad de matadero está sujeta al IVA en todo caso por aplicación de esta regla, se deduce que la venta por parte de un Ayuntamiento de un inmueble en el que se desarrollaba esta actividad se encuentra igualmente sujeta al impuesto. A estos efectos, es irrelevante que a la

Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE del día 28).

[405] Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 268, con cita de antiguas resoluciones de 1988 y 1990 de la Dirección General de Tributos en este sentido.

[406] Contestación a consulta tributaria vinculante V1047-07, de 25 de mayo.

fecha de la venta la citada actividad ya hubiera cesado[407]. La Dirección General llega a esta conclusión en aplicación de un reiterado criterio, basado en la definición de empresario y profesional del artículo 5 de la LIVA, en base al cual las entregas de parcelas o terrenos en general por entidades públicas se considera que se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, entre otros casos, cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional desarrollada por la entidad pública.

7 La no sujeción de las concesiones y autorizaciones administrativas

El artículo 7.9º de la LIVA dispone que no quedan sujetas al IVA "las concesiones y autorizaciones administrativas". Esta es, por tanto, la primera regla contenida en esta norma: las concesiones y autorizaciones administrativas no están sujetas al IVA.

En segundo lugar, el artículo establece la sujeción expresa al IVA de cuatro operaciones que se exceptúan de esa primera regla de no sujeción. Estos cuatro tipos de concesiones y autorizaciones administrativas quedan siempre sujetas al impuesto, apartándose de la regla general de no sujeción[408]. Son las siguientes:

a) Las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
b) Las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
c) Las concesiones y autorizaciones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.

[407] Contestación a consulta tributaria vinculante V0074-07, de 16 de enero.
[408] Ya hemos apuntado en el apartado 6.4 anterior que se produce una cierta reiteración, pues en el listado de actividades siempre sujetas del artículo 7.8º.F).d´) de la LIVA, que se refiere a los servicios portuarios y aeroportuarios y a la explotación de infraestructuras ferroviarias, se hace también una mención expresa a que siempre estarán sujetas las "concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9º siguiente", es decir, las mismas señaladas como expresamente sujetas en estas cuatro letras del 7.9º.

d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.

En el apartado 2.4.F) del primer capítulo hemos concluido que estas reglas son transposición correcta de la Directiva del IVA. Aunque es cierto que el artículo 7.9º de la LIVA sufre una litigiosidad incomparablemente menor que el 7.8º al que hemos dedicado los apartados precedentes, a lo largo del tiempo en que esta norma ha estado vigente se han suscitado algunos problemas de interpretación jurídica que seguidamente pasamos a exponer.

En primer lugar, y como consecuencia de las reglas de coordinación existentes entre ambos impuestos, la no sujeción al IVA de la constitución de concesiones administrativas supone la sujeción de estas operaciones al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (modalidad a la que denominaremos "TPO" en adelante)[409].

Ahora bien, el mismo artículo 7.1.B) de la LITP se encarga de aclarar que la sujeción a TPO no afecta a la constitución de concesiones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos, lo que es coherente con el artículo 7.9º de la LIVA que, como hemos visto, declara expresamente la sujeción al IVA de estos tipos específicos de concesiones administrativas[410].

Uno de los problemas jurídicos tradicionales en relación con esta regla era la delimitación entre las concesiones administrativas y otras figuras contractuales

[409] Artículo 7.1.B) de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE del 21 de octubre). Nos referimos en adelante a esta Ley como "LITP".

[410] García Díez, "Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en las concesiones administrativas y demás negocios jurídicos asimilados", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 5, marzo de 2017.

parecidas, como el contrato de servicios o de gestión de servicios públicos. La distinción, además de ser trascendente desde la perspectiva de la normativa sobre contratación pública, tiene consecuencias desde el punto de vista fiscal debido a las reglas sobre la tributación de las concesiones administrativas que acabamos de citar. Tanto es así que incluso la Dirección General de Tributos, en diversas contestaciones a consultas tributarias, se vio obligada a corregir, a efectos fiscales, la calificación de ciertas operaciones contenida en pliegos administrativos, con el fin de poder explicar correctamente el tratamiento en el IVA y en TPO de la operación analizada[411].

Las señas principales utilizadas por la Dirección General de Tributos para identificar una concesión administrativa y distinguirla de otros negocios jurídicos eran, por un lado, la concurrencia de un servicio público, y, del otro, que el riesgo y ventura de la actividad recayera efectiva y realmente sobre la entidad adjudicataria[412]. Este trabajo de análisis al que la Dirección General de Tributos se veía obligada en las consultas que se le sometían sobre esta materia venía causado por la deficiente regulación de la concesión administrativa en la normativa anterior a la LCSP de 2017 hoy vigente, que le obligaba a apoyarse en doctrina administrativa (principalmente en resoluciones de recursos contractuales) y en jurisprudencia del TJUE para trazar los límites de esta figura[413].

Sin embargo, en la actualidad la LCSP ha resuelto esta problemática mediante una regulación que recoge esos límites. El artículo 14 de la LCSP regula el contrato de concesión de obra pública, Su apartado 4 asigna al concesionario un riesgo operacional en la explotación de dichas obras, riesgo operacional que puede abarcar

[411] Contestación a consulta tributaria V2621-13, de 7 de agosto. Citada por García Díez, "Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en las concesiones administrativas y demás negocios jurídicos asimilados", op. cit.

[412] Por ejemplo, contestación a consulta tributaria V1157-11, de 15 de abril.

[413] Seguimos a García Díez, "Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en las concesiones administrativas y demás negocios jurídicos asimilados", op. cit., que es un artículo anterior a la entrada en vigor de la LCSP de 2017 y que por tanto no pudo tener en cuenta los avances introducidos en esta Ley para regular la concesión administrativa.

el riesgo de demanda, el riesgo de suministro, o ambos. Se entiende por riesgo de demanda el que se debe a la demanda real de las obras o servicios objeto del contrato, y por riesgo de suministro el relativo al suministro de las obras o servicios objeto del contrato, en particular el riesgo de que la prestación de los servicios no se ajuste a la demanda. El segundo párrafo del citado artículo 14.4 de la LCSP considera que el concesionario asume un riesgo operacional cuando no esté garantizado que, en condiciones normales de funcionamiento, el mismo vaya a recuperar las inversiones realizadas ni a cubrir los costes en que hubiera incurrido como consecuencia de la explotación de las obras que sean objeto de la concesión. La parte de los riesgos transferidos al concesionario debe suponer una exposición real a las incertidumbres del mercado que implique que cualquier pérdida potencial estimada en que incurra el concesionario no es meramente nominal o desdeñable

El artículo 15, por su parte, regula el contrato de concesión de servicios, refiriéndolo expresamente a servicios cuya prestación sea titularidad o competencia de un poder adjudicador, y asignando igualmente el riesgo operacional al concesionario, en los mismos términos que hemos visto para el contrato de concesión de obras[414].

Por lo demás, es claro que la regla de no sujeción del artículo 7.9º de la LIVA se refiere únicamente al otorgamiento inicial de la concesión y no alcanza a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe el concesionario a favor de los destinatarios del servicio objeto de concesión[415]. Esas eventuales entregas de

[414] Fernández Farreres, Germán, explica que en el contrato de concesión de obras y en el contrato de concesión de servicios públicos la retribución del concesionario descansa en la explotación de las obras o de los servicios, es decir, en las tarifas que, fijadas por el órgano de contratación en el acuerdo de adjudicación, percibirá de los usuarios, sin perjuicio de un posible precio y aportaciones públicas para la financiación (artículos 265 y siguientes de la LCSP). La finalidad de esta configuración del contrato de concesión de obra pública y del contrato de servicios públicos es que los eventuales déficits de explotación que puedan producirse sean efectivamente asumidos por el concesionario. Por esa razón este autor considera que, en la cuestión de la calificación de los contratos de concesión de obra y de concesión de servicios en atención a la asunción del riesgo operacional, hay fundamentalmente una razón de tipo contable ("*Sistema de Derecho Administrativo*", Thomson Reuters, Madrid, 2020, Tomo II, páginas 283 y 284.)

[415] Son palabras de la Dirección General de Tributos en distintas contestaciones a consultas tributarias, por todas, la número V0036-22, de 5 enero, y la V1654-22, de 8 de julio.

bienes y prestaciones de servicios estarán gravadas por el impuesto según las reglas generales.

De la misma manera y por igual motivo, las cesiones o transmisiones del derecho concesional que pudiera efectuar con posterioridad el concesionario no se benefician tampoco de esta regla de no sujeción al IVA, sino que se tratará de una operación cuya tributación seguirá las reglas generales del impuesto. En principio estará sujeta y no exenta en el IVA. En el supuesto de que sea de aplicación la regla de no sujeción del artículo 7.1º de la LIVA[416], referida a la transmisión empresarial global de una unidad económica autónoma, entonces cabría plantearse la posible tributación de la operación por TPO, puesto que el artículo 7.1 de la LITP grava las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. No obstante, en mi opinión se opone a esta posibilidad el mismo artículo 7.5 de esa Ley, que excluye del hecho imponible del TPO las transmisiones efectuadas por empresarios o profesionales[417].

Ahora bien, el artículo 7.9º de la LIVA no alude tan sólo a las concesiones administrativas, sino que también se refiere a las "autorizaciones" administrativas. Si la Ley menciona esas dos expresiones ("concesiones" y "autorizaciones") significa necesariamente que les da significados distintos, lo que explica que haga esa distinción[418]. Sabemos ya qué son las concesiones administrativas, gracias principalmente a que, como hemos tenido ocasión de ver, se trata de un contrato

[416] Posibilidad que contempla por ejemplo, la contestación a consulta tributaria V2840-09, de 29 de diciembre.

[417] Contestación a consulta tributaria V852-13, de 15 de marzo. García Díez, Claudio, en "Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en las concesiones administrativas y demás negocios jurídicos asimilados", op. cit., desliza la posibilidad -que reconoce dudosa- de que esa eventual transmisión pudiera estar gravada a pesar de todo por TPO por considerarse transmisión de derechos reales de uso y disfrute sobre inmuebles (art. 7.5 LITP). Cabe destacar que las concesiones administrativas sobre obra pública se consideran inmuebles por el artículo 334.1.10 del Código Civil, y son inscribibles en el Registro de la Propiedad, lo que abona la tesis sustentada por este autor.

[418] *Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit.*

regulado en la LCSP. Sin embargo, no disponemos de un concepto legal de "autorizaciones administrativas". Para resolver esta cuestión la doctrina y la jurisprudencia han dirigido su mirada a la LITP, dado que el TPO, como sabemos, grava la constitución de las concesiones administrativas no sujetas al IVA. El artículo 13.2 de esa Ley equipara a las concesiones administrativas, a los efectos del ITP, los actos y negocios administrativos, cualquiera que sea su modalidad o denominación, por los que, como consecuencia del otorgamiento de facultades de gestión de servicios públicos o de la atribución del uso privativo o del aprovechamiento especial de bienes de dominio o uso público, se origine un desplazamiento patrimonial en favor de particulares.

El Tribunal Supremo ha explicado que en esos actos y negocios administrativos a que se refiere el artículo 13.2 de la LITP se incluyen las autorizaciones administrativas, y que estas autorizaciones administrativas deben entenderse referidas a servicios públicos, y no a meros servicios de interés general que, como consecuencia de serlo, estén sujetos a un cierto control administrativo (como pueden ser, por ejemplo, las actividades de transporte mediante taxi o de apertura de farmacias). Las autorizaciones administrativas cuya constitución grava el ITP se refieren a servicios públicos en sentido estricto o formal[419].

La doctrina científica extiende esta idea al IVA, y señala que la autorización administrativa cubierta por la no sujeción del artículo 7.9º de la LIVA, y sujeta en consecuencia al ITP, se encuentra relacionada (como también ocurre con la concesión administrativa) con la autorización para la prestación de un servicio

[419] Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2016, ECLI:ES:TS:2016:535, fundamento jurídico tercero. El supuesto se refería a la posible sujeción al TPO de una autorización administrativa para la instalación de un parque eólico. La Administración entendía que la autorización suponía el otorgamiento al contribuyente de ciertas facultades de gestión de servicios públicos, con el consiguiente desplazamiento patrimonial a su favor, lo que implicaba que la autorización quedaba equiparada, a estos efectos, a una concesión administrativa y, en consecuencia, sujeta a TPO. Sin embargo, el TS, al igual que hizo el Tribunal Superior de Justicia de la instancia, declara la no sujeción de esta autorización administrativa, porque no implica la transferencia por parte de la Administración de una esfera de actividad prestacional de servicios públicos.

público o para el uso del dominio público[420]. En el caso del servicio público, este concepto debe entenderse en un sentido *estricto* o *formal* y no en una vertiente *impropia* o *amplia* (de mero servicio de interés general, por ejemplo)[421].

Nos quedaría tan sólo aludir a las concesiones y autorizaciones administrativas que, por excepción a la regla general, quedan siempre sujetas al IVA, y que ya hemos visto que son las que se otorgan en el ámbito portuario, aeroportuario y ferroviario[422]. Cuando el artículo 7.9º alude a las concesiones y autorizaciones administrativas otorgadas en estos ámbitos se refiere a las que tengan por objeto la "cesión de derechos a utilizar el dominio público portuarios", "cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos", "cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias" y las autorizaciones para "la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario".

El profesor Falcón y Tella defiende que la plena sujeción al IVA de las concesiones y autorizaciones administrativas otorgadas en el ámbito portuario, aeroportuario y ferroviario sólo es predicable de las que tengan por objeto exclusivamente el derecho a explotar una infraestructura preexistente, y no a aquellas cuya finalidad sea construir y explotar (las dos cosas) un ferrocarril, puerto o aeropuerto. La explicación que ofrece este autor descansa en la justificación contenida en la tramitación parlamentaria de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que fue la que modificó dicho

[420] Por ejemplo la autorización administrativa a una sociedad mercantil para que ocupe espacios de dominio público con el fin de depositar contenedores (contestación a consulta tributaria vinculante V0004-10, de 11 de enero.

[421] García Díez, Claudio, "Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en las concesiones administrativas y demás negocios jurídicos asimilados", op. cit., apartado IV.2. En el mismo sentido, De Juan Ledesma, Nuño, "La tributación de las concesiones administrativas en la imposición indirecta", *Revista Tributaria. Oficinas Liquidadoras*, n.º 29, 2011, página 21. También, Márquez Sillero, Carmen, "Las concesiones administrativas y las empresas concesionarias en el IVA y en TPO", op. cit., página 17.

[422] En el apartado 2.3.B).c´) del capítulo I tuvimos ocasión de conocer el motivo de que, a estas concesiones y autorizaciones, que inicialmente sólo afectaban a los puertos y aeropuertos, se añadieran las referidas al sector ferroviario.

precepto para incluir las concesiones y autorizaciones administrativas relativas a la cesión de la explotación de una infraestructura ferroviaria. En la enmienda al proyecto de esta ley presentada en el Senado por el Grupo Parlamentario Popular se justificaba esta modificación en la necesidad de facilitar la deducción del IVA soportado en la ejecución de la obra por el ente público que con posterioridad otorga la concesión administrativa de la explotación. Consecuentemente, concluye este autor, si el concesionario, y no el ente público, es el que se va a encargar de la ejecución de la obra y de soportar el IVA correspondiente a dicha ejecución, parece claro que entonces no estamos en el supuesto de hecho contemplado en esta norma, de donde se infiere que en ese caso la concesión o autorización administrativa quedaría no sujeta al impuesto por aplicación de la regla general del artículo 7.9º de la LIVA[423].

8 Exenciones en el IVA referidas al sector público

En el apartado 2.1.B) del capítulo I expusimos el origen histórico de las exenciones vigentes en el IVA, mientras que en el apartado 2.2 del mismo capítulo señalamos los principales problemas derivados de la aplicación práctica de este beneficio fiscal. En el presente apartado nos centraremos en el análisis específico de cada una de las exenciones previstas en el IVA en la medida en que tengan relación con la actividad del sector público o que requieran la participación de un organismo de Derecho público. Nuestro estudio se referirá principalmente al papel que puedan desempeñar los organismos de Derecho público en la aplicación de estas exenciones, así como a las previsiones de la Directiva del IVA sobre la posible aplicación de estas exenciones a las mismas actividades declaradas exentas cuando éstas sean prestadas por el sector privado.

[423] Falcón y Tella, Ramón, "La aplicación del IVA a las concesiones para la construcción y explotación de infraestructuras portuarias, aeroportuarias y ferroviarias (I)", op. cit., y también su continuación, "La aplicación del IVA a las concesiones para la construcción y explotación de infraestructuras portuarias, aeroportuarias y ferroviarias (y II)", *Revista Quincena Fiscal,* n.º 13, julio de 2007. En apoyo de la tesis de este autor, contestaciones a consultas tributarias V1665-05, de 1 de agosto, citada en el segundo de esos dos trabajos, y V2734-07, de 20 de diciembre.

El artículo 132 de la Directiva del IVA de 2006 recoge un listado de actividades exentas que tienen en común el ser consideradas como de "interés general". Algunas de estas exenciones se caracterizan por la identidad de la persona que suministra el servicio o la entrega de bienes concernida, mientras que otras quedan condicionadas a la naturaleza de la actividad que se declara exenta. Dentro de las primeras, el artículo 132 recoge algunas exenciones referidas a actividades llevadas a cabo por entidades de Derecho público, mientras que otras condicionan su aplicación a la concurrencia de un sujeto al que el Estado miembro le reconozca la condición de entidad a la que se permite aplicar la exención[424].

Las exenciones del artículo 132 de la Directiva del IVA que atienden a la presencia de una entidad de Derecho público se refieren a la prestación de servicios postales; a los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y los demás relacionados directamente con éstos; a las prestaciones de servicios y entregas de bienes relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social; a las relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud; a la educación de la infancia o de la juventud; a la enseñanza escolar o universitaria; a la formación o el reciclaje profesional y las actividades relacionadas con éstas; a prestaciones de servicios culturales y entregas de bienes relacionadas; y a actividades no comerciales desarrolladas por organismos públicos de radio y televisión.

Estas exenciones son todas del tipo de las que hemos llamado limitadas, puesto que restringen el derecho del sujeto pasivo a deducir las cuotas de IVA soportadas en su actividad. Recordemos que este tipo de exenciones se caracterizan por la circunstancia de que el beneficiario de la exención es el "cliente", es decir, el adquirente del bien o del servicio cuya prestación la Ley declara exenta, pero no el empresario o profesional que realiza la actividad exenta, que es quien asume la carga económica del impuesto mediante el mecanismo de no poder deducir en todo o en parte el impuesto soportado en la adquisición de los bienes y servicios

[424] Copenhagen Economics, "*VAT in the public sector and exemptions in the public interest*", op. cit., página 63.

necesarios para su actividad. En palabras del profesor Juan Martín Queralt, el sujeto exento lo es respecto de sus actividades, pero no de sus adquisiciones de bienes y servicios[425].

Las exenciones a las que nos vamos a referir, establecidas en el Título IX de la Directiva del IVA de 2006, están transpuestas en España en el extensísimo artículo 20 de la LIVA, artículo que constituye, por sí sólo, una de las principales fuentes de controversias jurídicas no ya en relación con el IVA sino también, nos atreveríamos a decir, en lo referente a todo el sistema fiscal español. No tenemos más que remitirnos, en apoyo de esta idea, a las innumerables consultas tributarias, resoluciones económico-administrativas y sentencias dictadas por esta causa.

8.1 Principios aplicables a las exenciones en el IVA según el TJUE

Cabe recordar, antes de adentrarnos en el examen pormenorizado de cada una de ellas, que el TJUE también ha dictado numerosas sentencias sobre las diversas exenciones contenidas en la Directiva del IVA, y que en dichas sentencias este tribunal ha ido destilando un cuerpo de doctrina sobre los principios que deben regir en su interpretación y aplicación. De entre ellos, destacamos los siguientes principios.

En primer lugar, el TJUE afirma la necesidad de una *interpretación estricta* de los términos en que se regulan las exenciones, dado que éstas constituyen excepciones al principio general de que el IVA, en cuanto es un impuesto sobre el volumen de negocios, se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo[426]. En términos parecidos se expresa el artículo 14 de la Ley

[425] Martín Queralt, Juan, y otros, "*Curso de Derecho Financiero y Tributario*", op. cit., página 798.

[426] El TJUE se refiere a que las exenciones constituyen excepciones al principio de generalidad del IVA, lo que explica la necesidad de interpretarlas de forma estricta. Así, por ejemplo, el TJUE afirmó que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la exención referida a las prestaciones médicas aquellos servicios que no consisten en asistir a personas físicas, mediante el diagnóstico y tratamiento de una enfermedad o de cualquier otra anomalía de la salud, sino en determinar, mediante análisis biológicos, la afinidad genética entre individuos. A este respecto, según dijo el

General Tributaria española, que prohíbe la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones. Ahora bien, esa interpretación estricta no debe suponer que la interpretación se haga de una forma restrictiva o estrecha que recorte el alcance de la exención. La exención debe aplicarse para aquello para lo cual fue prevista, ni más ni menos[427].

En segundo lugar, el TJUE recuerda el *carácter exhaustivo* de las exenciones recogidas en la Directiva del IVA, lo que viene a significar que las actividades exentas son las que se indican expresamente en la Directiva, señaladamente, en lo que aquí nos interesa, en el artículo 132. Este artículo está incluido en el capítulo 2 del Título IX de la Directiva, capítulo cuya rúbrica es "Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general". El término "ciertas" indica que las actividades exentas no son todas las que puedan ser calificadas como de interés general, sino tan sólo las que ahí se mencionan[428]. Un ejemplo de esta nota de exhaustividad se produce con la exención relativa a las prestaciones de servicios postales, prevista en el artículo 132.1.a) de la Directiva del IVA, sobre la cual el TJUE ha tenido que aclarar que tan sólo afecta a los servicios prestados por los "servicios públicos postales", puesto que así lo menciona la Directiva, pero no a los

TJUE, carece de relevancia la circunstancia de que el médico que actúa en calidad de perito haya sido nombrado por un órgano jurisdiccional [STJUE de 14 de septiembre de 2000, *D. v W.*, (asunto C-384/98), ECLI:EU:C:2000:444, apartados 15 y 22, y jurisprudencia que ahí se cita].

[427] Según el TJUE, la exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos [STJUE de 19 de noviembre de 2009, *Don Bosco*, (asunto C-461/08), ECLI:EU:C:2009:722, apartado 25, y jurisprudencia que ahí se cita].

[428] STJUE de 21 de febrero de 2013, *Město Žamberk*, (asunto C-18/12), ECLI:EU:C:2013:95, apartado 18. En el apartado 19 de esta misma sentencia el tribunal recuerda que las exenciones deben interpretarse de manera estricta, por ser excepciones al principio de generalidad del IVA, pero sin que ello suponga restringir su alcance en contra de lo deseado por el legislador europeo. En este caso el TJUE aclara que la exención del artículo 132.1.m) de la Directiva del IVA (equivalente al artículo 20.uno.13º de la LIVA española) afecta a los servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o con la educación física, aunque las personas físicas destinatarias de los mismos no participen en competiciones deportivas. En el mismo caso el TJUE aclara que, ante un parque acuático que presta una variedad de servicios, será el órgano jurisdiccional nacional el que tendrá que discriminar qué servicios se dirigen a la práctica del deporte o de la educación física y cuáles no.

servicios que llevan a cabo a favor de estos últimos los transportistas subcontratados a estos efectos[429]. Volveremos sobre esta exención en el siguiente apartado 8.1.

La tercera nota que el TJUE recuerda es la de que la aplicación de las exenciones debe *respetar el principio de neutralidad fiscal*, entendido éste en su sentido de que no caben discriminaciones, por causa de las exenciones, entre operadores económicos que efectúen las mismas operaciones. En palabras del tribunal, el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA[430]. La idea es coherente con lo que propugna el considerando 7 del preámbulo de la Directiva del IVA, en el que se afirma que el régimen común del IVA debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual sea la longitud del circuito de producción y distribución. En ese mismo considerando se alude expresamente a las exenciones, como ejemplo de figura que no debe de impedir la neutralidad fiscal en el IVA. Esta neutralidad ha llevado al TJUE incluso a declarar la sujeción al IVA de actividades que, aunque consideradas ilegales, entraban en competencia con actividades legales. El tribunal considera que sólo quedan fuera del campo de aplicación del IVA aquellas actividades que deben ser consideradas *extra commercium*, como el suministro e importación de narcóticos o el uso de moneda falsa[431].

[429] STJUE de 11 de julio de 1985, *Comisión/República Federal de Alemania*, (asunto C-107/84), ECLI:EU:C:1985:332.

[430] STJUE de 10 de septiembre de 2002, *Ambulanter Pflegedienst Kügler*, (asunto C-141/00), ECLI:EU:C:2002:473, apartado 30. En esta sentencia el tribunal señala que la exención prevista para la prestación de servicios de asistencia médica y sanitaria se aplica tanto si el servicio lo lleva a cabo una persona física como si se instrumentaliza jurídicamente a través de una sociedad mercantil.

[431] Terra, Ben & Kajus, Julie, "*A Guide to the European VAT Directives*", op. cit., volumen 1, página 306. En palabras del TJUE, no está excluido que, en un caso como el del litigio principal (comercio de perfumes falsificados), se establezca una competencia entre los productos falsificados y aquellos que sean objeto de operaciones realizadas en un circuito legal, puesto que existe un mercado lícito de artículos de perfumería que se ve precisamente afectado por los productos falsificados. De ello resulta que no se puede considerar que dichas mercancías estén excluidas del

La última nota a la que nos vamos a referir deriva del artículo 131 de la Directiva, precepto que permite a los Estados miembros establecer condiciones para la aplicación de las exenciones siempre que esas condiciones busquen, o bien garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones, o bien evitar todo posible fraude. Sobre esta opción el TJUE tiene dicho que esas eventuales condiciones impuestas por los Estados miembros *no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones* previstas en la Directiva del IVA[432].

Comenzamos el análisis de las exenciones referidas a actividades llevadas a cabo por organismos o entidades de Derecho público. La exposición se va a centrar en el examen de dichas exenciones en la medida en que afecten al objeto de esta tesis, es decir, en cuanto puedan afectar directamente a la actividad económica del sector público por requerir la intervención de entidades de Derecho público. No se trata, por tanto, de un análisis exhaustivo de toda la problemática jurídica que pueda generar su regulación.

Siguiendo este criterio, nos vamos a referir a las siguientes exenciones[433]: a) ciertos servicios prestados por los servicios públicos postales; b) servicios de hospitalización y asistencia sanitaria prestados por entidades de Derecho público; g) determinados servicios y entregas de bienes relacionados con la asistencia social y la Seguridad Social realizados por entidades de Derecho público; h) servicios y entregas de bienes relacionados con la protección de la infancia y la juventud

circuito económico, como sí lo están los estupefacientes y la moneda falsa [STJUE de 28 de mayo de 1998, *Goodwin and Unstead*, (asunto C-3/97), ECLI:EU:C:1998:263, apartados 15 y 16.]

[432] Hay numerosísimas sentencias en ese sentido. La STJUE de 18 de octubre de 2007, *Navicon*, (asunto C-97/06), ECLI:EU:C:2007:609, se refiere a la LIVA española. Los apartados 27 y 28 citan abundante jurisprudencia en esta línea. En la STJUE de 7 de diciembre de 2006, *Comisión contra República Helénica*, (asunto C-13/06), el Tribunal condenó a Grecia por haber limitado la exención prevista para las actividades aseguradoras a entidades oficiales de seguros, y negar su aplicación a los servicios de seguro incluidos en los servicios de asistencia en carretera en caso de avería que un club de automovilistas prestaba a sus abonados.

[433] Las siguientes letras remiten a las mismas letras del artículo 132.1 de la Directiva del IVA en donde estas exenciones se mencionan.

realizados por entidades de Derecho público; i) servicios educativos efectuados por entidades de Derecho público; n) determinadas prestaciones de servicios culturales y entregas de bienes relacionadas cuando sean realizadas por entidades de Derecho público, y q) actividades de carácter no comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión.

Estas exenciones se regulan en el artículo 132 de la Directiva del IVA, situado en el capítulo 2 del Título IX, capítulo titulado "exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general". Es interesante resaltar que parece que el legislador europeo es consciente de que estas exenciones, al estar vinculadas a la condición de que el prestador del servicio o entrega de bienes sea una entidad de Derecho público, y no sólo a la naturaleza de la actividad, pueden generar distorsiones en la competencia entre esas entidades y otras que no son de "Derecho público"[434]. La primera manifestación de esa preocupación del legislador europeo es que, como veremos al analizar individualmente cada una de esas exenciones, en algunos casos se permite, bajo ciertas condiciones, que la exención también sea aplicada por operadores que no tengan la condición de entidad de Derecho público.

Como segunda medida que el legislador europeo ha introducido para evitar esas potenciales distorsiones de la competencia, el artículo 133 de la Directiva establece que, en relación con las exenciones identificadas con las letras b), g), h), i) y n) del artículo 132.1, los Estados miembros tienen la facultad de subordinar, caso por caso, su concesión a entidades que no sean de Derecho público al cumplimiento de uno o de varias de las siguientes condiciones:

> a) los organismos de que se trate no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas;

[434] Henkow, Oskar, "*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*", op. cit., página 79.

b) estos organismos deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación;

c) estos organismos deberán aplicar unos precios autorizados por las autoridades públicas o que no sean superiores a dichos precios o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de autorización de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sujetas al IVA;

d) las exenciones no deberán ser capaces de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA[435].

Por último, como tercera medida para evitar esas eventuales distorsiones de la competencia, el artículo 134 de la Directiva del IVA establece que, en el caso de las mismas exenciones referidas a entidades de Derecho público que acabamos de mencionar [(las de las letras b), g), h), i) y n) del artículo 132.1], la exención no se aplicará -en este caso se trata de una obligación, no de una facultad de los Estados miembros[436]- en los siguientes casos:

1. Cuando las operaciones no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas;
2. Cuando las operaciones estuvieran esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las empresas comerciales sometidas al IVA.

[435] La STJUE de 3 de abril de 2003, *Matthias Hoffmann*, (C-144/00), ECLI:EU:C:2003:192, apartados 38 y siguientes, señala que esta disposición no obliga a los Estados miembros a reservar la aplicación de la exención a aquellos organismos que no sean de Derecho público que cumplan necesariamente una o varias de esas condiciones. Esto es una facultad para los Estados miembros, no una obligación. En consecuencia, el carácter comercial de una actividad no excluye necesariamente por sí misma, en el contexto del artículo 132 de la Directiva del IVA, que dicha actividad revista el carácter de una actividad de interés general.

[436] Observado por Terra, Ben & Kajus, Julie, en "*A Guide to the European VAT Directives*", páginas 964 y 965.

Llama la atención que ninguna de estas tres medidas que buscan garantizar la neutralidad entre los diversos operadores económicos y las entidades de Derecho público se refieren a las exenciones de la letra a) -exención de ciertos servicios prestados por los servicios públicos postales- y q) -actividades no comerciales llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión- del artículo 132.1 de la Directiva del IVA. De hecho, puede comprobarse que la jurisprudencia del TJUE, en línea con lo que manifiesta la Directiva, no refiere nunca esas medidas a estas dos actividades[437]. Henkow no encontró explicación a esto, más allá de pensar que el legislador de la Unión Europea quizás no consideró que en estos dos tipos de actividades pudieran darse distorsiones de la competencia por esta causa o, sencillamente, no se cuidó de ello[438].

8.2 Exención de la prestación de servicios postales

El artículo 132.1.a) de la Directiva del IVA de 2006 declara exentas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y las telecomunicaciones.

A su vez, en España, el artículo 20.uno.1º de la LIVA declara exentas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal, siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo. El mismo artículo aclara que esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente.

Se trata, quizás, entre todas las que vamos a examinar, de la exención que probablemente haya sufrido una mayor variación en las condiciones de prestación

[437] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA. Jurisprudencia europea*", Lefevbre - El Derecho, Madrid, 2017.
[438] Henkow, Oskar, "*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*", op.cit., página 80.

de la actividad que se pretende dejar exenta. Cuando el artículo 13.A.1.a) de la Sexta Directiva del IVA estableció esta exención en 1977, lo hizo partiendo de una situación en la que la prestación de los servicios postales en cada uno de los Estados miembros estaba, de facto, en manos de auténticos monopolios estatales[439]. Esto explica la amplitud de los términos en que la exención quedó establecida, que se refirió desde el inicio de su existencia a todos los servicios y entregas de bienes accesorias a los mismos prestados por los servicios públicos postales.

Llama la atención que la exención, tal como se configura en la Directiva del IVA, tiene, de un lado, un elemento subjetivo muy marcado (los "servicios públicos postales"), y, del otro, que el elemento objetivo es amplísimo, pues se refiere a las "prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias de las mismas" efectuadas por los sujetos afectados. La Sexta Directiva de 1977 ni siquiera se preocupó de señalar que los servicios prestados a los que la exención se refería debían ser de naturaleza "postal". Se daba por hecho que eso era lo único que hacían los sujetos denominados "servicios públicos postales". Y así, en estos mismos términos, quedó redactada esta exención en el actual artículo 132.1.a) de la Directiva del IVA de 2006.

Sin embargo, y a pesar de lo estática que la regulación de esta exención ha permanecido en las directivas europeas, lo cierto es que el marco jurídico del mercado de los servicios postales ha sufrido una gran transformación desde 1977, que ha llevado a la plena liberalización en la prestación de estos servicios. Esa

[439] Es un fenómeno que podríamos considerar prácticamente del dominio público, y del que se hacen eco todos los trabajos sobre el mercado postal o sobre la exención en el IVA de la prestación de los servicios postales. Terra, Ben & Kajus, Julie, lo hacen en "*A Guide to the European VAT Directives*", op. cit., página 908. Es de destacar que España fue uno de los primeros Estados miembros de la actual Unión Europea que permitió una liberalización parcial de este mercado. El artículo 10.3.a) de la antigua Ordenanza Postal, aprobada por el Decreto 1113/1960, de 19 de mayo, establecía que el monopolio estatal no afectaba a la correspondencia que circulase por el interior de las poblaciones, lo que permitió que desde una fecha tan temprana existieran operadores privados que se dedicaban a ofrecer servicios postales urbanos, tradicionalmente los más rentables económicamente, en competencia con el entonces llamado Servicio de Correos de España, el servicio público postal estatal.

liberalización ha tenido su reflejo en la normativa sectorial que regula esta actividad tanto a nivel europeo como a nivel interno, y también en la regulación de esta exención en la LIVA española, que se ha ido adaptando con el tiempo al proceso de liberalización impulsado por la Unión Europea. Por el contrario, el artículo 132.1.a) de la Directiva del IVA de 2006 y su predecesor artículo 13.A.1.a) de la Sexta Directiva de 1977 han permanecido invariables a lo largo de todos estos años. Ha sido el TJUE el que se ha encargado de ir perfilando el alcance exacto de esta exención.

Tanto la LIVA de 1985, durante toda su vigencia, como la LIVA de 1992 en su redacción inicial, regularon la exención en los mismos términos que las directivas europeas, refiriéndola a las *prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas por los servicios públicos postales*, excluyendo expresamente de la exención a los *transportes de pasajeros* y a las *telecomunicaciones*.

La posterior aprobación por el Parlamento Europeo y el Consejo, el 15 de diciembre de 1997, de la Directiva 97/67/CE, relativa a las normas comunes para el desarrollo del mercado interior de los servicios postales en la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio, que impulsó una primera liberalización del mercado postal, motivó que en España se promulgase la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, conocida como "Ley Postal".

Esta Ley liberalizó casi totalmente el mercado postal en nuestro país. También creó una familia de servicios postales básicos, denominada "servicio postal universal", cuya prestación obligatoria en todo el territorio, bajo unas condiciones mínimas de calidad, asequibilidad y permanencia, se encomendó por la disposición adicional primera a la entonces Entidad pública empresarial Correos y Telégrafos[440]. Los

[440] La Entidad pública empresarial Correos y Telégrafos (sucesora del antiguo Organismo Público Correos y Telégrafos, el cual, a su vez, provenía de la Dirección General de Correos y

operadores postales privados quedaron facultados para prestar libremente esos mismos servicios incluidos en el ámbito del servicio postal universal, y también los que quedaban fuera de esa categoría. No obstante, una parte de los servicios incluidos dentro del servicio postal universal, denominada "servicios reservados", se reservó en exclusiva a Correos que, en consecuencia, durante la vigencia de esta Ley de 1998 siguió disfrutando de un monopolio, reducido, eso sí, a la prestación de esos servicios reservados.

Como consecuencia de esta primera liberalización de los servicios postales, el artículo 20.uno.1º de la LIVA fue modificado en primera instancia por la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria para el impulso a la productividad. Con base en esta modificación, a partir del 20 de noviembre de 2005 la exención en el IVA quedó limitada a las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias que constituyesen el servicio postal universal y estuviesen reservadas en exclusiva a Correos. Esto supuso que, en definitiva, la exención en el IVA quedase desde esa fecha restringida tan sólo a los servicios postales reservados sobre los que el Estado, a través de Correos, todavía ostentaba una posición de monopolio. Como consecuencia inmediata, el resto de los servicios postales prestados por el operador designado quedaron gravados, por primera vez, con el IVA[441]. Es de hacer notar que la exposición de motivos de la citada Ley 23/2005

Telecomunicaciones) se convirtió en 2001 en la que hoy es la Sociedad Estatal Correos y Telégrafos, S.A., S.M.E., sociedad estatal de capital íntegramente público (artículo 58 de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social, publicada en el BOE del día 30.) En adelante nos referiremos indistintamente a esta persona jurídica como "Correos". En la medida en que Correos es la entidad a la que la Ley encomienda la prestación obligatoria del servicio postal universal se le conoce también como "operador designado". No obstante, el lector no debe olvidar que cualquier empresa puede prestar en nuestro país servicios postales, estén o no estén incluidos en el ámbito del servicio postal universal. La diferencia con Correos es que éste, como operador designado, debe hacerlo obligatoriamente en toda España, de una manera permanente, asequible y bajo determinados parámetros de calidad. Los "servicios reservados" que existían bajo la vigencia de la Ley Postal de 1998 no eran más que un segmento del servicio postal universal cuya prestación se reservó -de ahí el nombre- en exclusiva a Correos como una especie de contraprestación por asumir la obligación de prestar el servicio postal universal en las condiciones antedichas. Esos "servicios reservados" desaparecieron con la Ley Postal de 2010, hoy en vigor, como seguidamente se explicará.

[441] Lo que motivó la correspondiente consulta tributaria vinculante V1274-06, que la Dirección General de Tributos evacuó el 30 de junio de 2006 mediante una exhaustiva contestación sobre la

justificó esta reforma en la salvaguarda del principio de neutralidad del IVA, puesto que, con esta modificación, la exención sólo se aplicaba en los servicios donde no había competencia (los "servicios reservados", prestados en régimen de monopolio por Correos, el operador designado), mientras que todos los demás servicios postales quedaron gravados con el IVA, los prestara quien los prestase[442].

Sin embargo, al poco de entrar en vigor esa modificación de la exención en el IVA de los servicios postales, el TJUE dictó, el 23 de abril de 2009, una trascendental sentencia con la que resolvió una cuestión prejudicial planteada por un tribunal del Reino Unido sobre la interpretación que debiera darse a la exención de los servicios postales regulada en el artículo 132.1.a) de la Directiva del IVA[443].

En esta sentencia el TJUE aclaró dos puntos trascendentales para la adecuada comprensión de la exención en el IVA de los servicios postales, y lo hizo, además, apoyando su argumentación en la Directiva 97/67/CE, relativa a las normas comunes para el desarrollo del mercado interior de los servicios postales en la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio, que, como hemos apuntado, fue la que dio inicio al proceso de liberalización del mercado de los servicios postales en la Unión Europea.

El TJUE señaló, en primer lugar, que el concepto de "servicios públicos postales", que figuraba en el artículo 13.A.1.a) de la Sexta Directiva del IVA [hoy artículo 132.1.a) de la Directiva del IVA de 2006], debe interpretarse en el sentido de que hace referencia a operadores, públicos o privados, que se comprometen a prestar en un Estado miembro el servicio postal universal o partes del mismo, tal y como se

aplicación del IVA a los servicios postales. Cabe destacar que el tratamiento que ese centro directivo otorga a los servicios postales bajo la perspectiva del IVA es el propio de los servicios de transporte. Esto trae consecuencias en el artículo 7.8º de la LIVA, pues recuérdese que en el listado de actividades realizadas por los organismos de Derecho público siempre sujetas al IVA que aparece en la letra F) de ese precepto se mencionan los transportes de bienes.

[442] Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", página 296, era de la opinión de que esta modificación fue correcta.

[443] STJUE de 23 de abril de 2009, *TNT Post UK*, (asunto C-357/07), ECLI:EU:C:2009:248. Cuestión prejudicial planteada antes del *Brexit*, obviamente.

define en el artículo 3 de la Directiva 97/67/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de diciembre de 1997, relativa a las normas comunes para el desarrollo del mercado interior de los servicios postales de la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio, en su versión modificada por la Directiva 2002/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de junio de 2002.

Cabe reseñar que el TJUE fue más allá, y explicó que la diferencia entre los "servicios públicos postales" a que alude el texto de la Directiva del IVA y los demás operadores postales no radica en la naturaleza de las prestaciones realizadas, sino en el hecho de que los primeros estén sujetos a un régimen jurídico especial que incluye obligaciones específicas[444].

En segundo lugar, y en relación con el elemento objetivo de esta exención, el TJUE manifestó que ésta se aplica a prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias de las mismas, con excepción de los transportes de pasajeros y las telecomunicaciones, que los servicios públicos postales realizan como tales, a saber, en su condición de operador que se compromete a prestar en un Estado miembro el servicio postal universal o partes del mismo. No se aplica a prestaciones de servicios ni a entregas de bienes accesorias de las mismas cuyas condiciones se negociaron individualmente.

Con la mención a las condiciones de prestación negociadas individualmente el TJUE se refería a aquellas situaciones en que un operador postal pactase condiciones de prestación de servicios postales específicas[445], que se apartasen del estándar que representa el servicio postal universal. Por su propia naturaleza, tales

[444] STJUE de 23 de abril de 2009, *TNT Post UK*, (asunto C-357/07), ECLI:EU:C:2009:248, apartados 37 a 39, y STJUE de 21 de abril de 2015, *Comisión contra Suecia*, (asunto C-114/14), ECLI:EU:C:2015:249, apartado 33. Reiterado en la STJUE de 16 de octubre de 2019, *Direktexpress y Jurex*, (asuntos C-4/18 y C-5/18), ECLI:EU:C:2019:860, apartado 55.

[445] Esas condiciones específicas podían consistir, por ejemplo, en la recogida a domicilio de los envíos postales, en una mayor rapidez o fiabilidad en la distribución o, incluso, en la posibilidad de modificar el destino del envío durante el trayecto. Son ejemplos mencionados por el propio TJUE en la sentencia de 19 de mayo de 1993, *Corbeau*, (asunto C-320/91), ECLI:EU:C:1993:198, apartado 19.

prestaciones responderían a las necesidades específicas de los usuarios de que se tratase, quedarían fuera del servicio postal universal y, consiguientemente, no se beneficiarían de la exención.

La sentencia del caso *TNT Post UK* demostró que la regulación española de la exención era defectuosa, puesto que el artículo 20.uno.1º de la LIVA declaraba exentos tan sólo los servicios postales reservados a Correos cuando, según el TJUE, lo procedente era interpretar que la exención afectaba a todo el servicio postal universal, y no tan sólo a aquéllos.

La contradicción entre la norma española y la interpretación que hizo el TJUE de la exención en la Directiva del IVA de los servicios postales era tan flagrante que la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V0643-10, de 8 de abril, se vio obligada a reconocer que esta exención debía aplicarse conforme al ámbito objetivo que se deducía de la sentencia del TJUE, el cual no estaba ceñido tan sólo a los servicios postales reservados, sino que abarcaba todos los servicios incluidos dentro del servicio postal universal, estuvieran o no reservados a Correos, con exclusión, eso sí, de aquellos servicios cuyas condiciones de prestación se negociaran individualmente. En definitiva, la Dirección General de Tributos reconoció -aunque curiosamente en ningún sitio de la consulta lo dijera expresamente- la primacía y la aplicación directa del derecho comunitario sobre el derecho nacional cuando, como aquí ocurría, la norma española era contraria a la Directiva del IVA[446].

El legislador español no tardó en corregir esta anomalía. El artículo 79.dos de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011, modificó de nuevo el artículo 20.uno.1º de la LIVA, y, a la vista de lo dicho

[446] Más exactamente, cuando era contraria a la interpretación que hizo el TJUE de la Directiva del IVA en lo relativo a la exención de los servicios postales, pues recordemos que la redacción de esta exención a nivel europeo se ha mantenido inalterada en todo momento. Esto es lo que explica que la consulta, por razón de su fecha, aludiese a la Directiva del IVA de 2006, a pesar de que la sentencia *TNT Post UK* analizaba la Sexta Directiva de 1977.

por el TJUE en la sentencia *TNT Post UK*, amplió la exención a las *prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo*, y aclaró que esta exención no se aplica a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente. Por lo tanto, desde el día 1 de enero de 2011 la exención quedó ampliada a todos los servicios incluidos en el ámbito del servicio postal universal. Ésta, como hemos visto, es la redacción hoy vigente[447].

Según el artículo 21 de la nueva Ley Postal de 2010, se incluyen en el ámbito del servicio postal universal las actividades de recogida, admisión, clasificación, transporte, distribución y entrega de envíos postales nacionales y transfronterizos en régimen ordinario de:

> a) Cartas y tarjetas postales que contengan comunicaciones escritas en cualquier tipo de soporte de hasta dos kilogramos de peso.
> b) Paquetes postales, con o sin valor comercial, de hasta veinte kilogramos de peso.
>
> El servicio postal universal incluirá, igualmente, la prestación de los servicios de certificado y valor declarado, accesorios de los envíos contemplados en este apartado.
>
> 2. Los envíos nacionales y transfronterizos de publicidad directa, de libros, de catálogos, de publicaciones periódicas y los restantes cuya circulación no esté prohibida, serán admitidos para su remisión en régimen de servicio postal

[447] Cabe destacar que esta modificación se produjo casi al mismo tiempo que la promulgación de una nueva Ley Postal, la Ley 43/2010, de 30 de diciembre, del servicio postal universal, de los derechos de los usuarios y del mercado postal (BOE del día 31), que derogó la Ley Postal de 1998. En esta nueva Ley Postal de 2010 desapareció la figura de los "servicios postales reservados" a favor del operador designado, de tal manera que desde 1 de enero de 2011 en el mercado postal tan sólo se diferencian los servicios postales incluidos en el ámbito del servicio postal universal de aquellos otros servicios postales que quedan fuera de ese ámbito. Correos, según la disposición adicional primera de esa Ley, sigue siendo el operador designado por el Estado para prestar obligatoriamente el servicio postal universal en las condiciones que ya hemos mencionado, al menos hasta 1 de enero de 2026, pero ya no disfruta de servicios postales "reservados".

universal, siempre que éste se lleve a cabo con arreglo a alguna de las modalidades previstas en el apartado anterior[448].

Con relación a las condiciones de prestación de los servicios postales que se negocien individualmente, cuya existencia, como hemos señalado anteriormente, determina que la exención en el IVA de los servicios incluidos en el ámbito del servicio postal universal no sea aplicable, la Dirección General de Tributos tiene establecido que, en efecto, esta expresión se refiere a aquellos supuestos en que se establezcan precios específicos, determinados con arreglo a un acuerdo particular entre el operador y un cliente concreto, en donde se pacten condiciones de prestación individualizadas que puedan requerir de prestaciones adicionales que no engloba el servicio postal universal, como recogida a domicilio, mayor rapidez en la entrega, etc. En estos casos los servicios estarán sujetos y no exentos del IVA.

Por el contrario, esa expresión -*servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente*-, en cuanto excepción a esta exención, no engloba los servicios prestados por el operador postal universal ni las entregas de bienes accesorias al mismo, efectuados en el marco del servicio postal universal, en los que se aplique un descuento sobre la tarifa predeterminada. Es decir, que, si el operador designado establece determinados descuentos sobre las tarifas de sus servicios incluidos en el ámbito del servicio postal universal, esos servicios postales estarán igualmente exentos, siempre que el descuento venga también prefijado y esté disponible para cualquier cliente que realice envíos en las mismas condiciones (como sucede, por ejemplo, con los descuentos en función del volumen de envíos, que son muy frecuentes en esta actividad)[449].

[448] La forma en que el operador designado debe llevar a cabo la prestación del servicio postal universal se regula en el "plan de prestación del servicio postal universal". La Resolución de 15 de junio de 2021, de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Transportes, Movilidad y Agenda Urbana, ordena publicar el Acuerdo del Consejo de Ministros de 1 de junio de 2021, por el que se aprueba dicho plan (BOE del 26 de junio).

[449] Contestación a consulta tributaria vinculante V1164-13, de 8 de abril.

La evolución en la debida comprensión del alcance de esta exención no se detuvo aquí. El lector podrá apreciar que, hasta este momento, hemos dado por hecho que la exención era de aplicación al operador postal designado en cada país para la prestación obligatoria del servicio postal universal, Correos en el caso de España. En otras palabras, de lo que hasta ahora llevamos visto parecería que la exención finalmente se debía aplicar a los servicios postales incluidos en el ámbito del servicio postal universal cuando fueran prestados por el operador designado por el Estado para la prestación de este servicio[450].

Sin embargo, el Tribunal Supremo dio un paso más. En su sentencia de 14 de junio de 2018 sentó la doctrina de que la exención en el IVA prevista para las prestaciones de servicios incluidos en el ámbito del servicio postal universal y para las entregas de bienes accesorias a éste alcanza al operador designado al efecto por la autoridad española de reglamentación (Correos), pero también a los titulares de las llamadas autorizaciones administrativas singulares, en la medida en que estos últimos, gracias a esas autorizaciones, también prestan servicios incluidos en el ámbito del servicio postal universal y quedan por ello sometidos a un régimen jurídico especial que incluye obligaciones específicas[451].

El razonamiento del Tribunal Supremo parte de la delimitación hecha por el TJUE del concepto "servicios públicos postales" que aparece en la Directiva del IVA. Como hemos visto en las tres sentencias citadas más arriba (*TNT Post UK*, *Comisión contra Suecia* y *Direktexpress y Jurex*) el TJUE estableció que esa expresión hace referencia a operadores, públicos o privados, que se comprometen

[450] Sobre la naturaleza del servicio postal universal, el artículo 2 de la Ley Postal de 2010 señala que están sometidos a obligaciones de servicio público los servicios incluidos en el servicio postal universal encomendados al operador designado conforme a la disposición adicional primera de dicha Ley (Correos, hasta 2026), y los que se impongan a los titulares de autorizaciones administrativas singulares en los términos dispuestos en esta ley. A los servicios postales en sentido amplio (es decir, no sólo a los incluidos en el servicio postal universal que el operador designado presta obligatoriamente) ese mismo artículo establece que son servicios de interés económico general que se prestan en régimen de libre competencia.

[451] STS 1009/2018, sala de lo contencioso administrativo, de 14 de junio de 2018, ECLI:ES:TS:2018:2531.

a prestar en un Estado miembro el servicio postal universal o partes del mismo, y aclaró que la diferencia entre los "servicios públicos postales" a que alude el texto de la Directiva del IVA y los demás operadores postales no radica en la naturaleza de las prestaciones realizadas, sino en el hecho de que los primeros estén sujetos a un régimen jurídico especial que incluye obligaciones específicas.

Partiendo de esta explicación, el Tribunal Supremo analizó los requisitos contenidos en la Ley Postal para que un operador distinto del operador designado (es decir, un operador distinto de Correos) pudiera prestar en España servicios incluidos en el ámbito del servicio postal universal[452]. La regla principal es que, para que una empresa distinta del operador designado pueda prestar servicios postales incluidos en el ámbito del servicio postal universal, dicha empresa debe obtener una autorización administrativa singular, que es el título que le habilita para poder prestar esos servicios en nuestro país. A cambio de la obtención de esa autorización administrativa singular, la empresa interesada queda sujeta al cumplimiento de una serie de obligaciones, algunas de ellas con naturaleza de servicio público, obligaciones que en ningún caso son exigibles a las empresas que se limiten a prestar servicios postales no incluidos en el ámbito del servicio postal universal[453].

A la vista de esta regulación, el Tribunal Supremo consideró que los titulares de autorizaciones administrativas singulares, que prestan servicios incluidos en el ámbito del servicio postal universal, están sujetos a un régimen especial que incluye obligaciones específicas de servicio público. Siento esto así, concluyó el Tribunal, las empresas titulares de esas autorizaciones "tienen derecho" a la aplicación de la

[452] El Tribunal Supremo analiza principalmente la normativa contenida en la Ley Postal de 1998, ya derogada, pero aplicable al caso enjuiciado. El Tribunal reconoce que con la Ley Postal de 2010 se llega a la misma conclusión que vamos a exponer, por lo que nosotros citaremos exclusivamente los artículos de esta última Ley, por ser los que hoy están vigentes.

[453] Véanse los artículos 41, 42 y 43 de la Ley Postal de 2010. Entre esas obligaciones destaca la de contribuir a un fondo de financiación del servicio postal universal o la posibilidad de que el Gobierno imponga a estas empresas obligaciones de servicio público en circunstancias extraordinarias para garantizar la seguridad pública o la defensa nacional.

exención en el IVA cuando prestan servicios postales incluidos en el ámbito del servicio postal universal.

Con el entrecomillado de la expresión "tienen derecho", que aparece en la sentencia que estamos comentando, queremos llamar la atención sobre la circunstancia, a la que tantas veces hemos hecho mención a lo largo de esta tesis, de que, en realidad, la aplicación de la exención no es tan ventajosa como pudiera pensarse a primera vista, pues esta exención es de las que hemos denominado "limitadas" porque restringe el derecho a la deducción del IVA soportado por el operador que la aplica. Por lo tanto, la aplicación de la exención, más que como un derecho, habría de ser calificada como de una obligación de derecho público.

En apoyo de su tesis el Tribunal Supremo esgrimió el principio de neutralidad en la aplicación de las exenciones en el IVA, en el sentido de que, cuando distintos operadores se encuentren en las mismas condiciones, deben de quedar sujetos al mismo régimen jurídico. En este caso el Tribunal entendió equivalentes la situación jurídica del operador designado (Correos) y la de los demás operadores que también presten servicios incluidos en el ámbito del servicio postal universal gracias a contar con una autorización administrativa singular, dado que ambos quedan sujetos por esa razón a un régimen legal de obligaciones específicas, que justifica la aplicación de la exención[454].

[454] Cabe destacar que, antes de esta sentencia, la Dirección General de Tributos ya había insinuado esta misma posibilidad, pero con mucha menor claridad y asertividad que el Tribunal Supremo. En su contestación a consulta vinculante V2027-11, de 8 de septiembre, y con base en la sentencia del TJUE *TNT Post UK*, el centro directivo le dice a una empresa privada que, dado que ésta tiene como actividad principal el reparto de correspondencia postal, publicidad y publicaciones, dicha actividad resultará exenta del Impuesto cuando se trate de servicios que constituyan la totalidad o parte del servicio postal universal, tal y como se define en los artículos 20 y siguientes de la Ley Postal de 2010. Asimismo, se afirma en dicha contestación, *será necesario que el proveedor del servicio postal universal se haya comprometido a la prestación de tales servicios conforme al específico régimen legal previsto en las señaladas Directivas*. Con estas palabras creemos que la Dirección General de Tributos se estaba adelantando a lo que luego dijo el Tribunal Supremo, pero, a nuestro juicio, la contestación adolecía de una cierta falta de contundencia. La sentencia del Tribunal Supremo, en este sentido, brilla por su claridad y rotundidad, que no deja lugar a dudas sobre lo que quería decir.

Nada podemos objetar al contenido del fallo, por lo demás perfectamente razonado en la sentencia. El artículo 20.uno.1º de la LIVA, al regular esta exención, alude al operador "u operadores" que se comprometen a prestar todo o parte del servicio postal universal. Debe notarse, además, que la Ley emplea la expresión "se comprometen"[455], lo que remite a un acto volitivo, de pura voluntad, por parte de las empresas interesadas, y no a una determinada obligación impuesta legalmente que es la que permitiría defender que la exención sólo sería aplicable al servicio postal universal ofrecido por Correos en cuanto operador legalmente designado.

En definitiva, con esta sentencia del Tribunal Supremo ha quedado completado, al menos hasta el momento, el proceso gradual de comprensión integral de la exención en el IVA aplicable a la prestación de servicios postales. La exención, por tanto, se aplica a la prestación de servicios incluidos en el ámbito del servicio postal universal, así como a las entregas de bienes accesorias a éste, con independencia de que las lleve a cabo el operador designado (Correos) o una empresa titular de una autorización administrativa singular, y siempre que no concurran condiciones de prestación negociadas individualmente en los términos que hemos comentado.

Podemos concluir con este apartado mencionando algunas cuestiones puntuales que la aplicación de esta exención ha suscitado en el tiempo, y sobre las cuales ha sido precisa una aclaración bien por parte de la Dirección General de Tributos, bien por parte de una sentencia judicial o, en algún caso, a través de una modificación legislativa.

En primer lugar, durante muchos años se planteó una aguda polémica sobre si esta exención podía ser aplicada por diversas empresas que actuaban como agencias de Correos, ofreciendo a sus clientes el franqueo de sus envíos postales mediante impresiones o estampaciones realizadas con máquinas de franquear[456]. La cuestión

[455] La expresión "se comprometen" es también la que emplea el TJUE en el caso *TNT Post UK*.

[456] Posibilidad prevista en el artículo 51 del Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales, que fue aprobado por el Real Decreto

quedó zanjada por la disposición final séptima de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE del día 12), que estableció que la exención que estamos analizando se aplica al franqueo de envíos postales efectuados por terceros que operen en nombre y por cuenta del operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal mediante impresiones o estampaciones realizadas con máquinas de franquear.

En segundo lugar, es preciso recordar que, junto con esta exención que ahora contemplamos, la LIVA regula en el artículo 20.uno.17º otra relacionada con el mercado de los envíos postales. Nos referimos a la exención de las entregas de sellos de Correos y efectos timbrados de curso legal en España por importe no superior a su valor facial. Si bien esta exención traspasa los límites del objeto de esta tesis, puesto que no se caracteriza por la intervención de ningún organismo de Derecho público ni por tratarse de una actividad de interés general según la Directiva del IVA de 2006, es necesario mencionar su existencia para tener una visión completa del tratamiento en el IVA de las diversas actividades que pueden componer el mercado de los servicios postales. De hecho, dada la variedad y tipos de servicios postales existentes, en ocasiones se suscitan dudas sobre la aplicación de esta exención a productos de naturaleza mixta. Así ocurrió con los conocidos como sobres pre-franqueados que, como indica su nombre, es un producto en virtud del cual el consumidor adquiere un sobre que incluye el franqueo necesario para su curso como envío postal desde el momento en que se convierta en una carta.

La Dirección General de Tributos tuvo que aclarar que, en tal caso, ambas operaciones, la adquisición de sobres y sellos en la modalidad de sobres pre-franqueados, deben considerarse como operaciones independientes, tributando de manera autónoma a efectos del IVA. La consecuencia es que el operador que decida comercializar este tipo de sobres tendrá que distinguir en sus facturas dos operaciones. De un lado, la entrega de sellos por importe no superior a su valor

1829/1999, de 3 de diciembre. Ese Reglamento sigue hoy en vigor en tanto en cuanto no se oponga a la Ley Postal de 2010.

facial, que estaría exenta, y, del otro, la entrega de sobres, que tributaría en el IVA al tipo general de 21 por ciento[457].

En tercer lugar, el TJUE tiene señalado que, aunque la Ley nacional de un determinado Estado miembro pueda dejar fuera del ámbito del Servicio Postal Universal un determinado servicio, es posible, bajo determinadas condiciones, considerar incluido dentro de este ámbito otros servicios postales no contemplados por la normativa nacional. El Tribunal se basa en que el artículo 3.4 de la Directiva 97/67/CE, relativa a las normas comunes para el desarrollo del mercado interior de los servicios postales en la Comunidad y la mejora de la calidad del servicio, utiliza el término "por lo menos" al referirse a los servicios que cada Estado miembro puede decidir englobar dentro del Servicio Postal Universal[458]. Esto abre la puerta, en mi opinión, a que la prestación de un determinado servicio postal que, según la Ley nacional, no está incluido en el ámbito del Servicio Postal Universal, pueda quedar exenta en el IVA si, desde la perspectiva de la directiva de servicios postales, ese servicio puede considerarse que forma parte del Servicio Postal Universal desde la perspectiva del Derecho de la Unión.

Por último, señalaremos que la Comisión Europea, consciente de todos los cambios que durante las últimas décadas han tenido lugar en el mercado de los servicios postales, propuso modificar la Sexta Directiva del IVA para suprimir esta exención y gravar la prestación de cualquier servicio postal al tipo general vigente en cada Estado miembro. No tuvo éxito. Aunque lo intentó dos veces, lo cierto es que la necesidad de unanimidad para aprobar una modificación de este tipo hizo fracasar el proyecto[459]. Lejos de caer en la crítica fácil de que la clase política no es capaz

[457] Contestación a consulta tributaria vinculante V0140-21, de 1 de febrero.

[458] STJUE de 16 de octubre de 2019, *Direktexpress y Jurex*, (asuntos C-4/18 y C-5/18), ECLI:EU:C:2019:860, apartado 53. Las consultas tributarias vinculantes V1568-20, de 25 de mayo de 2020, y V1719-20, de 1 de junio, se hacen eco de la tesis sostenida por esta sentencia.

[459] COM(2003) 234 final, de 5 mayo de 2003. En el curso del procedimiento de consultas que imponía el artículo 93 del Tratado, el 11 de marzo de 2004 el Parlamento Europeo entregó su opinión sobre esta propuesta de reforma de la Sexta Directiva del IVA, en la que requirió de la Comisión la introducción de 12 modificaciones. La Comisión cumplió con este encargo, y presentó una nueva propuesta [COM(2004) 468 final, de 8 de julio.] No prosperó.

de alcanzar un acuerdo para solucionar los problemas que genera esta exención, me parece que es forzoso reconocer que esa falta de unanimidad no es sino un reflejo de la falta de consenso que sobre la eventual supresión de esta exención también se constata entre los diversos operadores económicos que de una u otra manera intervienen en el mercado de los servicios postales[460].

8.3 Exenciones relativas a las actividades en el ámbito sanitario

El artículo 132.1.b) de la Directiva del IVA de 2006 ordena a los Estados miembros eximir del IVA a las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria, y las demás relacionadas directamente con las mismas, realizadas por entidades de Derecho público.

Las siguientes letras c), d), e) y p) aluden a otras exenciones que tienen una relación más o menos cercana con las actividades en el ámbito sanitario[461], pero que quedarán fuera de nuestro análisis por no estar referidas específicamente a actividades llevadas a cabo por entidades de Derecho público. En cualquier caso, el objetivo de este grupo de exenciones es, de acuerdo con el TJUE, reducir el coste de la atención sanitaria y de hacerla más accesible a los particulares[462].

Aunque esta exención se prevé inicialmente para las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria efectuadas por este tipo de entidades, el propio artículo se encarga de extender su ámbito subjetivo de aplicación a las mismas actividades llevadas a cabo por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos por el Estado miembro y que actúen, al prestar estos

[460] Comisión Europea, "*Informe ejecutivo del resultado de la consulta pública sobre la revisión de la legislación vigente sobre el IVA en los organismos públicos y sobre las exenciones en actividades de interés público*", op. cit., página 28: *"A relative large number of responses were related to the postal sector reflecting different positions regarding its VAT treatment"*.
[461] Asistencia a personas físicas por profesionales médicos y sanitarios; entregas de órganos, sangre y leche humanos; dentistas y protésicos dentales; transporte de enfermos o heridos.
[462] STJUE de 6 de noviembre de 2003, *Dornier*, (asunto C-45/01), ECLI:EU:C:2003:595, apartado 43.

servicios, en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público.

El TJUE ha afirmado repetidas veces que la posibilidad de que las entidades o establecimientos privados puedan beneficiarse de esta exención sólo puede depender, como dice la Directiva, de que actúen en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de Derecho público. El tribunal traduce esta exigencia en que las instituciones privadas funcionen en condiciones equivalentes a las de las públicas. El TJUE, por ejemplo, se muestra contrario a que la posibilidad de que las entidades privadas apliquen esta exención se vea condicionada al resultado de un procedimiento formal de reconocimiento de dicha circunstancia, o a que la normativa fiscal nacional se encargue de sentar los requisitos necesarios para ello. Tanto es así que, en caso de que un Estado miembro establezca este tipo de condicionantes, el TJUE autoriza al órgano jurisdiccional nacional a determinar libremente si un sujeto pasivo puede ser considerado un "establecimiento de la misma naturaleza debidamente reconocido"[463].

La transposición en España del citado artículo 132.1.b) de la Directiva del IVA se contiene en el artículo 20.uno.2º de la LIVA, que declara exentas las siguientes operaciones:

> "Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados.
>
> Se considerarán directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por

[463] STJUE de 6 de noviembre de 2003, *Dornier*, (asunto C-45/01), ECLI:EU:C:2003:595, apartados 67 a 69. El tribunal se basa, entre otros argumentos, en el principio de igualdad de trato de los operadores (que nosotros hemos llamado más arriba de neutralidad).

clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria.

La exención no se extiende a las operaciones siguientes:

a) La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número.

b) Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.

c) Los servicios veterinarios.

d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades a que se refiere el presente número."

A la hora de transponer en nuestro país la posibilidad de que esta exención se aplique también cuando esos servicios son prestados por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos, nuestro legislador ha optado por condicionar esta posibilidad, sencillamente, a que los establecimientos privados actúen en un régimen de precios autorizados o comunicados.

Es, desde luego, una transposición que podemos calificar como de muy suave, dado que la única condición establecida en el artículo 20.uno.2º de la LIVA para ostentar esa condición es la de una mera comunicación de precios. El artículo 4 del RIVA de 1992 suaviza más aún el requisito, pues entiende que por "precios autorizados o comunicados" han de considerarse aquellos cuya modificación esté sujeta al trámite previo de autorización o comunicación a algún órgano de la Administración. En cualquier caso, el requisito no puede verse cumplido por el simple hecho de que los precios sean aceptados en conformidad por el destinatario del servicio (el cliente o paciente), pues lo relevante es que haya al menos una comunicación a la Administración pública competente. Y, desde luego, el TJUE tiene dicho en varias sentencias que la exención se aplica igualmente, con independencia de que el prestador de los servicios sea una persona física o una persona jurídica, ya que la

exención, en palabras del tribunal, no depende de la forma jurídica del sujeto pasivo que presta los servicios[464].

La regulación de esta exención en el artículo 20.uno.2º de la LIVA gira en torno a los conceptos de servicios de hospitalización y de asistencia sanitaria, así como sobre el de prestación de servicios directamente relacionados con éstos. La Ley española recoge un listado de servicios que presume que están directamente relacionados con los de hospitalización y asistencia sanitaria (servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria), y aclara además que la exención no se extiende a una serie de operaciones que, aunque son habituales en los procesos de asistencia hospitalaria y sanitaria, no constituyen estrictamente servicios hospitalarios o sanitarias prestados a la persona física que reúne la cualidad de paciente. Estos servicios que expresamente quedan fuera del ámbito objetivo de la exención son los siguientes:

> a) La entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de los establecimientos mencionados en el primer párrafo de este número.
> b) Los servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes.
> c) Los servicios veterinarios.
> d) Los arrendamientos de bienes efectuados por las entidades a que se refiere el presente número.

No obstante, el TJUE, atendiendo a la finalidad última de las actividades de hospitalización y asistencia sanitaria que se declaran exentas, ha considerado que

[464] STJUE de 7 de septiembre de 1999, *Gregg*, (asunto C-216/97), ECLI:EU:C:1999:390, apartados 20 y 21. El tribunal se apoya, una vez más, en el principio de neutralidad fiscal para defender la igualdad de trato a los operadores que realicen las mismas actividades, con independencia de su forma jurídica.

es posible aplicar la exención también a servicios telefónicos, de alquiler de televisión a personas hospitalizadas y de suministro de camas y comidas a los acompañantes de esas personas si se demuestra que esos servicios se pueden considerar indispensables para los fines terapéuticos del hospital y no están esencialmente destinados a reportar al sujeto pasivo ingresos complementarios en competencia con otras empresas. Estas circunstancias, señala el TJUE, deberán ser apreciadas por el juez nacional correspondiente[465].

Atendiendo a esa misma finalidad última, el TEAC ha señalado que esta exención no es aplicable a la actividad de una residencia geriátrica, por cuento ésta consiste en una prestación de servicios múltiple, en donde se distinguen prestaciones de servicios sanitarios y prestaciones de servicios no sanitarios, ya que dicha actividad no está esencialmente dirigida a la atención sanitaria. El TEAC, no obstante, entiende que las prestaciones sanitarias realizadas en la residencia geriátrica podrían estar exentas, de acuerdo con el artículo 20.uno.3º de la LIVA, que regula la exención aplicable a la actividad de asistencia médica o sanitaria a las personas físicas, en la medida en que fueran efectuadas por personal sanitario, dentro del cual se encuentran los auxiliares sanitarios, si bien, en el caso concreto, no se acreditaba por la entidad recurrente las funciones realizadas por dicho personal[466].

8.4 Exenciones de los servicios y entregas de bienes relacionados con la Seguridad Social

El artículo 132.1.g) de la Directiva del IVA regula la exención de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, incluidas las realizadas por las residencias de tercera edad, llevadas a cabo por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

[465] STJUE de 1 de diciembre de 2005, *Ygeia*, (asunto C-394/04), ECLI:EU:C:2005:734, apartado 35.
[466] Resolución del TEAC de 16 de abril de 2008, RG 00/1343/2006.

Al igual que la exención aplicable a los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria que fue objeto de análisis en el anterior apartado 8.3, la presente exención, tal como se regula en la Directiva del IVA, se define por dos parámetros que hay que considerar para comprobar si se aplica a un caso determinado. De un lado, la sustancia o naturaleza de las transacciones que se pretenden declarar exentas, y, del otro, ciertos requisitos que los proveedores de estos servicios deben cumplir para que la exención entre en juego[467].

Cabe destacar que el TJUE, en una primera interpretación, señaló que la expresión "otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social" no podía incluir a las personas físicas, dado que las expresiones "entidades" u "organismos" que recoge el artículo 132.1.g) de la Directiva del IVA aludían, en su opinión, a personas jurídicas, lo cual, por aplicación del principio de interpretación estricta de las exenciones tributarias en el IVA, llevaba a la conclusión de que las personas físicas o naturales no estaban incluidas en el ámbito subjetivo de la exención. En consecuencia, las personas físicas, según esta primera aproximación del tribunal, no estarían legitimadas para aplicar la exención aun cuando llevaran a cabo las actividades relacionadas con la Seguridad Social y con la asistencia social que se citan en dicho artículo[468].

Sin embargo, el TJUE no tardó en corregir su propia doctrina. En el caso *Gregg* el tribunal reconoce que, en contra de lo afirmado en la sentencia *Bulthuis-Griffioen*, del hecho de que el artículo 13.A).1 de la Sexta Directiva del IVA[469] mencione los operadores económicos utilizando denominaciones diferentes no se desprende que, en el supuesto de que esta disposición se refiera expresamente a una operación efectuada por un "establecimiento" u "organismo", se reserven tales exenciones a las personas jurídicas, mientras que, en los demás casos, las personas físicas puedan también acogerse al mencionado beneficio. Según el TJUE, esta afirmación no se

[467] Terra, Ben & Kajus, Julie, "*A Guide to the European VAT Directives*", op. cit., página 940.
[468] STJUE de 11 de agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen*, (asunto C-453/93), ECLI:EU:C:1995:265, apartados 20, 21 y 22.
[469] Equivalente al artículo 132.1 de la Directiva del IVA de 2006 que nos ocupa.

desvirtúa por el principio de aplicación estricta de las exenciones en el IVA. A su juicio, lo procedente aquí es aplicar el principio de neutralidad fiscal, que lleva a aplicar las mismas reglas en el impuesto (en este caso la exención que estamos comentando) a operadores distintos que lleven a cabo la misma actividad. De acuerdo con este razonamiento, es irrelevante que el operador sea una persona física o natural. El hecho de que la exención aluda a "organismos" o "entidades" tampoco desvirtúa esta idea, dado que, a juicio del tribunal, una persona física que gestiona o explota una empresa también puede quedar incluida dentro de esos conceptos[470].

La transposición de esta norma al ordenamiento jurídico español se contiene en el artículo 20.uno.7º de la LIVA, en donde se establece la exención de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras. Dentro de las entidades colaboradoras se comprenden las Mutuas Colaboradoras como lo son, por ejemplo, las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social[471].

El citado artículo condiciona la exención a que quienes realicen tales operaciones no perciban contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinarios de los servicios, distinta de las cotizaciones efectuadas a la Seguridad Social.

[470] STJUE de 7 de septiembre de 1999, *Gregg*, (asunto C-216/97), ECLI:EU:C:1999:390, apartados 12 a 21.

[471] Contestación vinculante de la Dirección General de Tributos a consulta V1050-20, de 24 de abril. En ella se explica de forma detallada diversas cuestiones atinentes a la aplicación del IVA a este tipo de entidades. Entre otras, la aplicación de los supuestos de no sujeción regulados en el artículo 7.8º de la LIVA y la aplicación de la exención que estamos comentando. La consulta señala que, si estas mutuas llevan a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios que no resultan cubiertas por esta exención, por no corresponderse a fines específicos de la Seguridad Social, ello no impide la aplicación de otro tipo de exenciones, como puedan ser, añadimos nosotros, las referencias a los servicios de hospitalización o asistencia sanitaria a los que antes nos hemos referido. Será necesario examinar caso por caso.

Además, se aclara que la exención no se extiende a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

Debe advertirse que este artículo 20.uno.7º de la LIVA es tan solo una transposición parcial del artículo 132.1.g) de la Directiva del IVA de 2006, dado que en este último, como hemos visto, no sólo se alude a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice la Seguridad Social, sino que también se mencionan las actividades relacionadas con la asistencia social. Sin embargo, la exención en el IVA de las prestaciones de servicios relacionadas con la asistencia social ha sido transpuesta en el artículo 20.uno.8º de la LIVA junto con la exención prevista en el artículo 132.1.h) para las entregas de bienes y prestaciones de servicios relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud. A ello nos referimos en el siguiente apartado.

8.5 Exenciones de los servicios de asistencia social

El artículo 132.1.h) de la Directiva del IVA de 2006 señala que los Estados miembros eximirán del impuesto las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

De nuevo, junto con la mención a las entidades de Derecho público, la Directiva introduce una referencia expresa a que la exención también puede ser aplicada por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social y que lleven a cabo las actividades de que se trate, en este caso las de asistencia social relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud.

El TJUE ha señalado, refiriéndose precisamente a este supuesto de exención, que los organismos a los que un Estado reconozca a estos efectos ese carácter social pueden tener ánimo de lucro, si bien serán los órganos jurisdiccionales nacionales

los que tendrán que apreciar si el reconocimiento como entidad de carácter social de un establecimiento con ánimo de lucro en un determinado Estado miembro es acorde con las facultades que la Directiva del IVA concede para realizar esa apreciación[472].

El Tribunal también ha recordado que la exención está supeditada a dos requisitos acumulativos, a saber, por una parte, el relativo a la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas, que deben estar directamente relacionadas con la asistencia social, y, por otra parte, el relativo al prestador de los servicios, que debe ser una entidad de Derecho público u otro organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

Bajo estas premisas, el TJUE ha señalado que las prestaciones de servicios sociales realizadas a favor de personas físicas que residen en un Estado miembro distinto de aquel en el que el prestador del servicio tenga la sede de su actividad económica pueden estar exentas con arreglo a dicha disposición. Igualmente, según el Tribunal carece de pertinencia a este respecto que dicho prestador haya recurrido a una

[472] STJUE de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest Associates and Montecello*, (asunto C-498/03), ECLI:EU:C:2005:322. El tribunal, después de recordar que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y, en consecuencia, deben definirse para toda la Unión Europea (apartados 22 a 27), entra a analizar si el concepto de "organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social" recogido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva [hoy artículo 132.1.g) y h) de la Directiva del IVA de 2006] puede aplicarse a entidades privadas con ánimo de lucro. Tras recordar la finalidad de la exención y el principio de interpretación estricta de las exenciones tributarias, el tribunal concluye que el término "organismo" es suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro (apartado 35) y que, además, el principio de neutralidad fiscal en el IVA se opondría a que entidades que realizasen la misma actividad tuviesen un trato desigual en lo referido a esta exención por el simple hecho de que tengan o no ánimo de lucro. Por estas razones, el TJUE considera que el concepto de "organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social" no excluye necesariamente a las entidades privadas con ánimo de lucro (apartado 47). No obstante, el Tribunal se cura en salud y termina diciendo que, en todo caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si el reconocimiento como organismo de carácter social a una entidad privada con ánimo de lucro va más allá de la facultad de apreciación atribuida por la Directiva del IVA a los Estados miembros a efectos de tal reconocimiento.

sociedad establecida en ese otro Estado miembro para contactar con sus clientes. En estos casos la naturaleza de tales prestaciones y las características de la referida sociedad a efectos de determinar si esas prestaciones están comprendidas en el concepto de "prestaciones de servicios […] directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social […] realizadas por [un organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social", en el sentido del artículo 132.1.g) de la Directiva del IVA de 2006, deben examinarse de conformidad con el Derecho, que transpone la Directiva del IVA, del Estado miembro en el que dicha sociedad tenga la sede de su actividad económica. El hecho de que la sociedad que realiza las prestaciones de servicios sociales esté inscrita en un organismo público del Estado miembro de imposición como prestador de servicios sociales conforme a la normativa de este Estado miembro bastará para considerar que esa sociedad está comprendida en el concepto de «[organismo al] que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social», en el sentido de la citada disposición, solo cuando tal inscripción esté supeditada a la comprobación previa por las autoridades nacionales competentes del carácter social de esa sociedad a efectos de la referida disposición[473].

En España la transposición de esta exención se contiene en el artículo 20.uno.8º de la LIVA, que declara la exención en el impuesto de las siguientes operaciones:

> "Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:
>
> a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

[473] STJUE (sala séptima), de 11 de mayo de 2023, *Momtrade Ruse*, (C-620/21), ECLI:EU:C:2023:395, apartados 55, 89 y 97. El caso se refiere a una sociedad búlgara, que opera desde Bulgaria, y que presta servicios sociales a favor de ciudadanos residentes en Alemania y Austria.

b) Asistencia a la tercera edad.

c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.

d) Asistencia a minorías étnicas.

e) Asistencia a refugiados y asilados.

f) Asistencia a transeúntes.

g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.

h) Acción social comunitaria y familiar.

i) Asistencia a ex-reclusos.

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.

l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos."

Como ya hicimos notar en el anterior apartado, en esta exención se incluyen tanto las actividades de asistencia social a que alude el artículo 132.1.g) de la Directiva del IVA como las relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud a que se refiere el artículo 132.1.h).

La transposición de esta exención en el artículo 20.uno.8º de la LIVA incluye tanto las actividades que se lleven a cabo por entidades de Derecho Público como por entidades o establecimientos privados de carácter social[474], lo que es coherente con lo que ya hemos señalado que establece la Directiva sobre el elemento subjetivo de esta exención.

[474] El artículo 20.tres de la LIVA regula los requisitos que una entidad o establecimiento debe cumplir para poder tener ese "carácter social" al que alude la exención. Aunque este es un tema que excede de los límites de esta tesis doctoral, es de destacar que entre esos requisitos figura el de carecer de finalidad lucrativa. Nos remitimos a la anterior nota a pie de página en donde se explica la postura del TJUE sobre este requisito. El artículo 6 del RIVA marca los pasos a seguir para obtener esta calificación por parte de la AEAT, si bien aclara que la aplicación de la exención es independiente de la obtención de esta calificación, lo que da a entender que pedir esa calificación es algo voluntario, puesto que la consideración como entidad con "carácter social" -y, por tanto, la aplicación de la exención- depende del cumplimiento de los requisitos del artículo 20.tres de la LIVA, haya o no haya una calificación de la AEAT en este sentido.

Para la adecuada comprensión del ámbito objetivo y subjetivo de esta exención, la Dirección General de Tributos esgrime en sus contestaciones a consultas tributarias un informe de 25 de marzo de 2014[475], emitido por la Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, en el cual se considera que se entiende por asistencia social el "conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales y organizativos a atender situaciones de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (p. ej. personas mayores, menores y jóvenes, personas con discapacidad, mujeres víctimas de violencia de género, víctimas de discriminación, minorías étnicas, inmigrantes, refugiados, víctimas de trata, etc.), de personas en situación de vulnerabilidad o riesgo de exclusión social o de otras personas que presenten necesidades sociales análogas que requieran asistencia[476]."

8.6 Exenciones de los servicios de educación

El artículo 132.1.i) de la Directiva del IVA obliga a los Estados miembros a dejar exentas en el IVA las actividades referidas a la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables.

[475] Antes de éste, las consultas tributarias se remitían a un Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, de 23 de junio de 1995.

[476] Contestación a consulta tributaria vinculante V1406/22, de 15 de junio. En esta consulta se niega a una persona física que se identifica como "educadora social" la posibilidad de aplicar esta exención debido a que no es ni una entidad de Derecho público ni una entidad privada de carácter social. El citado informe también se cita en las consultas vinculantes V0938-18, de 10 de abril, y V3205-21, de 23 de diciembre, mencionadas ambas en Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, "*IVA y sector público – paso a paso*", op. cit., páginas 37 y 38. También, añadimos nosotros, en la V2250-21, de 6 de agosto.

La siguiente letra j) de ese artículo, transpuesta en el artículo 20.uno.10º de la LIVA, regula la exención de las clases particulares, en cuyo análisis no entraremos por no estar referida a la actividad de entidades de Derecho público sino a las clases impartidas por docentes.

La exención que ahora nos ocupa está transpuesta en el artículo 20.uno.9º de la LIVA, que la refiere a las siguientes actividades:

> "La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.
>
> La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.
>
> La exención no comprenderá las siguientes operaciones:
> a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.
> En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.
> b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.
> c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.
> d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."

En el elemento subjetivo de la exención encontramos a las entidades de Derecho público y a las entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades. La autorización a las entidades privadas se regula en el artículo 7 del RIVA de 1992, que permite aplicar la exención a aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

La Dirección General de Tributos, sin embargo, no considera aplicable este requisito de la autorización administrativa dado que, por aplicación de la doctrina del TJUE, se estaría incumpliendo el principio de neutralidad fiscal, puesto que, ante una misma actividad, unas entidades -las que dispusieran de la autorización- podrían aplicar la exención, y otras -las que no estuvieran autorizadas- no. Debe recordarse, además, que la cesión de las competencias sobre estas autorizaciones a las Comunidades Autónomas puede ocasionar que esa disparidad de trato sea incluso más acentuada como consecuencia de las diferentes normativas que en cada territorio pueden regir sobre esta materia. La Dirección General de Tributos concluye, a la luz de la jurisprudencia del TJUE, que lo relevante es que las actividades de la entidad privada sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto de reconocimiento o autorización por una Comunidad Autónoma o por el Estado[477].

[477] Contestación vinculante a consulta tributaria V0282-06, de 16 de febrero, con cita de jurisprudencia del TJUE. En el mismo sentido, contestación vinculante a consulta tributaria V0130-22, de 25 de enero, que, al aludir al elemento subjetivo de esta exención, recuerda que, cuando un empresario realiza estas actividades, lo relevante es que preste un servicio de enseñanza objetivamente incluido en alguno de los planes de estudios mencionados en el artículo 20.uno.9º de la LIVA. Esta última consulta es citada por Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, en "*IVA y sector público – paso a paso*", op. cit., página 34. La misma tesis es sostenida por Calvo Vérgez, Juan, "La aplicación de la exención del IVA en el sector de la educación", *Crónica Tributaria*, n.º 163, (2017), página 89.

8.7 Exención de determinadas prestaciones de servicios culturales y entregas de bienes relacionadas. Mención a los servicios relacionados con la práctica del deporte o de la educación física

8.7.A) Servicios culturales y entregas de bienes relacionadas

El artículo 132.1.n) de la Directiva del IVA de 2006 ordena a los Estados miembros dejar exentas en el impuesto a determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate.

De nuevo la Directiva alude, junto a las Entidades de Derecho público, a otros organismos, en este caso culturales, que también podrán aplicar la exención. La delimitación de lo que sea un organismo cultural se deja a la elección de los Estados miembros, que podrán reconocer como tales a quienes consideren oportuno. La doctrina ha señalado que esto supone que, en este caso, al configurar de esta forma el elemento subjetivo de la exención, el artículo señalado acepta la existencia de condiciones de competencia divergentes entre distintos operadores que podrían estar llevando a cabo las mismas operaciones[478].

La vaguedad en que incurre la Directiva del IVA de 2006 al definir esta exención, aludiendo a "determinadas prestaciones de servicios culturales", pero sin definirlas, y dejando en manos de los Estados miembros la delimitación de las condiciones en que un organismo puede ser calificado como "cultural", llevó a la Comisión Europea a afirmar lo siguiente[479]:

---

[478] Terra, Ben & Kajus, Julie, "*A Guide to the European VAT Directives*", op. cit., página 960. Es decir, añadimos nosotros, que en este caso la Directiva del IVA de 2006 acepta que el principio de neutralidad fiscal no se cumpla.

[479] Comisión Europea, "*First Report from the Commission to the Council on the application of the common system of value added tax, submitted in accordance with Article 34 of the Sixth Council Directive (77/388/EEC) of 17 May 1977*", COM(83)426, Bruselas, 14 de septiembre de 1983, página 47. Aunque este informe se refiere a la Sexta Directiva del IVA de 1977, es aplicable al texto de la Directiva de 2006, pues la exención se regula en los mismos términos. No hay traducción oficial al

> "The extremely vague wording of these two categories of exemption is not only puzzling to the reader but also, more importantly, leads to difficulties of implementation which are not without effect on the determination of the basis for calculating the Communities´ own resources.
>
> It seems paradoxical to introduce cases of compulsory exemption and leave the substance to the discretion of each Member State . There is however no doubt that in adopting the text of these provisions the Council considered that the Member States should grant only limited exemptions in the two areas of sporting and cultural activities, for otherwise there would have been no reason to use the adjective "certain". The Commission considers that it is especially necessary to achieve genuine harmonization in these areas as Member States may continue, during the transitional period, to tax those services which should be exempt: confusion is therefore complete, since the substance of such services has not been determined."

En cualquier caso, entre esos organismos a los que el Estado miembro puede reconocer ese carácter cultural, puede haber personas físicas que actúen a título individual como solistas[480].

La transposición en España de esta exención ha tenido lugar en el artículo 20.uno.14º de la LIVA, que declara exentas

> "Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:
>
> a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

español, pero, a mi juicio, la cita es suficientemente clara como para permitirnos la licencia de reproducirla en su idioma oficial.

[480] STJUE de 3 de abril de 2003, *Matthias Hoffmann*, (asunto C-144/00), ECLI:EU:C:2003:192, apartado 30. Citada por Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "*IVA. Jurisprudencia europea*", op. cit.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares."

El Tribunal Supremo, en una jurisprudencia un tanto confusa, ha afirmado que dentro del elemento subjetivo de esta exención también se incluyen las sociedades mercantiles de capital íntegramente público. El razonamiento del Tribunal Supremo podría haberse limitado a afirmar sin más, en mi opinión, que este tipo de sociedades forma parte, legalmente, del sector público. Sin embargo, el Tribunal parece que no está seguro de que este razonamiento sea suficiente para hacer calificar a este tipo de sociedades como "entidades de Derecho público" a estos efectos, y añade en sus sentencias que, además, si la norma alude a "entidades o establecimientos culturales privados de carácter social", debe entenderse que no tendría sentido excluir del elemento subjetivo de esta norma a las sociedades de capital íntegramente público cuando la propia Ley acepta la inclusión de entidades del sector privado[481].

Por lo demás, ya sabemos que los establecimientos culturales tendrán carácter social cuando cumplan los requisitos establecidos en el artículo. 20.tres de la LIVA. El reconocimiento de tal condición se efectuará por la AEAT según señala el artículo 6 del RIVA.

En cuanto a los concretos servicios culturales a los que esta exención afecta, son los que recoge el artículo 20.uno.14º de la LIVA, que son los que España ha considerado oportuno incluir en esta regla. Debe recordarse que la Directiva del IVA de 2006, como hemos visto, alude de manera genérica a "determinadas

[481] STS de 29 de junio de 2023, sala de lo contencioso-administrativo, ECLI:ES:TS:2023:2963, y STS de 3 de mayo de 2023, sala de lo contencioso-administrativo, ECLI:ES:TS:2023:1814.

prestaciones de servicios culturales", sin aclarar qué servicios son esos, lo que deja en manos de los Estados miembros decidir el listado de servicios exentos que comprende esta norma. El TJUE tiene dicho que la exención, tal y como está configurada en la Directiva, no requiere dejar exentos todos los servicios culturales, sino que los Estados miembros pueden, a discreción, optar por dejar unos servicios exentos y otros plenamente gravados. La consecuencia inmediata que se sigue es que no es posible invocar aquí el efecto directo de las directivas, pues en este caso es la propia Directiva del IVA de 2006 la que permite a los Estados elegir los servicios culturales que desean dejar exentos[482].

Como ejemplos de actividades exentas, la Dirección General de Tributos cita las exposiciones o manifestaciones culturales, y las prestaciones de servicios que se efectúen en desarrollo de éstas, tales como el acceso a las mismas, a charlas, a conferencias o presentaciones que se puedan efectuar en su transcurso y, en general, a prestaciones de servicios consistentes en exposiciones, congresos, manifestaciones y similares o que tengan lugar en el desarrollo de las mismas, cuyo objeto sea la difusión de la cultura[483].

8.7.B) Servicios relacionados con la práctica del deporte o de la educación física

El artículo 132.1.m) de la Directiva del IVA ordena a los Estados miembros dejar exentas en el IVA a determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física.

[482] STJUE de 15 de febrero de 2017, *British Film Institute*, (asunto C-592/15), ECLI:EU:C:2017:117, apartado 28.
[483] Contestación vinculante a consulta tributaria V2250-21, de 6 de agosto.

Son de aplicación aquí las críticas recogidas en el apartado anterior sobre la vaguedad de los conceptos utilizados por la Directiva de 2006 para regular esta exención.

En lo que ahora nos interesa, destaca que el elemento subjetivo de esta exención, según está redactado el artículo 132.1.m), incluye tan solo a "organismos sin fin lucrativo". La exención no está condicionada a que los beneficiarios de esos servicios relacionados con la práctica del deporte o de la educación física sean necesariamente miembros o socios de la entidad u organismo que los ofrece[484]. Además, el TJUE ha señalado que los beneficiarios de esos servicios pueden ser personas físicas y personas jurídicas, como por ejemplo clubes deportivos[485].

La Directiva del IVA no menciona a las entidades de Derecho público en este punto. Sin embargo, la LIVA española ha regulado esta exención en el artículo 20.uno.13º, y ha incluido dentro del elemento subjetivo a las entidades de Derecho público. El artículo dice así:

> "Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:
>
> a) Entidades de derecho público.
> b) Federaciones deportivas.
> c) Comité Olímpico Español.
> d) Comité Paralímpico Español.

[484] Terra, Ben & Kajus, Julie, "*A Guide to the European VAT Directives*", op. cit., página 955.
[485] STJUE de 16 de octubre de 2008, *Canterbury Hockey Club*, (C-253/07), ECLI:EU:C:2008:571, apartado 35: la exención "*incluye también las prestaciones de servicios a personas jurídicas y a asociaciones sin personalidad jurídica, en la medida en que dichas prestaciones estén directamente relacionadas con la práctica del deporte y sean indispensables para su realización, sean suministradas por organismos sin ánimo de lucro y los beneficiarios efectivos de dichas prestaciones sean personas que practiquen un deporte, circunstancias que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente*."

e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos."

A priori podría sostenerse que la norma española ha ido más allá de lo que establece la Directiva del IVA, pues mientras ésta tan sólo alude a los "organismos sin fin lucrativo", la norma española ha incluido a las "Entidades de derecho público". En mi opinión, sin embargo, se puede defender la correcta transposición efectuada por el legislador español, desde el momento en que podemos considerar incluido en este artículo 20.uno.13º de la LIVA no sólo el contenido del artículo 132.1.m) de la Directiva del IVA de 2006, sino también, al menos en parte, los contenidos de las letras h), i) y n) del artículo 132.1 cuando ordena aplicar la exención a las prestaciones de servicios directamente relacionadas con las actividades de educación, a la protección de la infancia y la juventud, a la asistencia social o, si se quiere, a las actividades culturales. En todas estas actividades ya hemos visto que la Directiva del IVA las considera exentas cuando interviene una entidad de Derecho público.

Por lo demás, la concreción de cuáles son los servicios prestados a personas físicas que estén relacionados con la práctica del deporte o de la educación física ha sido ampliamente desarrollada por la Dirección General de Tributos, que en la consulta tributaria V1808-16, de 22 de abril, señaló lo siguiente:

"… se considerarán directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física, por lo que respecta al objeto de la presente consulta, estando, por tanto, exentos del Impuesto cuando se reúnan los demás requisitos señalados, los siguientes servicios:

- Las prestaciones de servicios a cambio del pago de cuotas sociales de entrada o periódicas, las cuales permiten el acceso a las instalaciones del centro deportivo.

- Los servicios consistentes en el uso de las instalaciones deportivas (gimnasio, polideportivo etc.) para la práctica del deporte a cambio de la correspondiente contraprestación, tanto satisfecha por posibles abonados como por no abonados.
- Arrendamiento de instalaciones deportivas con el fin de que las mismas sean usadas por personas físicas en la práctica de deporte, tanto si el servicio se presta directamente a las personas físicas que practican dicho deporte, como si se presta con cargo a un club o asociación, y con independencia de los fines últimos que persigan esas personas físicas que practican el deporte.
- Alquiler de material deportivo.
- Otros servicios deportivos tales como cursos o escuelas de deporte, clases de deporte y de rendimiento deportivo.

Por otro lado, no se consideran servicios directamente relacionados con el deporte o la educación física, no resultando de aplicación, por tanto, la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley 37/1992, entre otros, los siguientes:

- Servicio de acceso al recinto del club a no abonados a cambio del pago de una entrada que no incluya el acceso a las instalaciones deportivas.
- Arrendamiento de espacios e instalaciones con fines distintos a los de ser usados por personas físicas en la práctica de deporte o la educación física, como por ejemplo para explotar servicios de restaurante o cafetería o una tienda de material deportivo.
- Venta de material deportivo, ropa, accesorios y suplementos, al tener la consideración de entregas de bienes y no de prestaciones de servicios.

Tampoco, en ningún caso, será de aplicación la exención cuando los servicios prestados consistan en la cesión de las instalaciones para la celebración de espectáculos deportivos."

8.8 Exención de las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo por organismos públicos de radiotelevisión

El artículo 132.1.q) de la Directiva del IVA de 2006 obliga a los Estados miembros a eximir del IVA las actividades que no tengan carácter comercial llevadas a cabo

por organismos públicos de radiotelevisión. Obviamente la eventual exención de estas actividades presupone su previa sujeción al impuesto[486].

No existe en España una exención en el IVA aplicable a estas actividades. La explicación probablemente haya que encontrarla en el apartado 2 del artículo 13 de la Directiva del IVA[487], que permite a los Estados miembros considerar como actividades de las autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de, entre otros, el artículo 132 que ahora nos ocupa. A esta regla nos hemos referido en el apartado 2.1.B) del capítulo I.

En el caso de España parece que el legislador ha optado por ejercer esta opción que le ofrece la Directiva del IVA, de tal forma que las actividades no comerciales de los organismos públicos de radiotelevisión no han sido declaradas exentas en la LIVA, sino que se las debe considerar como no sujetas al impuesto (es decir, como "actividades de las autoridades públicas" en terminología del artículo 13.2 de la Directiva) por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA. Recordemos que de este artículo se deduce que la actividad comercial de esos organismos queda siempre sujeta al impuesto [lo dice expresamente el apartado l) de su letra F)[488]], mientras que la actividad no comercial queda no sujeta al IVA [en este caso la no sujeción no se establece expresamente, sino que se llega a ella por aplicación de las reglas generales de las letras A) y D) del artículo 7.8º de la LIVA][489].

---

[486] STJUE (Sala Cuarta) de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizia*, (C-21/20), ECLI:EU:C:2021:743, apartado 42, y STJUE (Sala Primera), de 22 de junio de 2016, *Ceský Rozhlas*, (asunto C-11/15), ECLI:EU:C:2016:470, aparatado 32.

[487] Recordemos que es el artículo de la Directiva que establece la no sujeción al IVA de la actividad de los organismos de Derecho público, en los términos que hemos analizado exhaustivamente a lo largo de esta tesis doctoral.

[488] Lo vimos en el apartado 6.12 de este capítulo.

[489] El ejercicio por el legislador español de esa opción en este concreto punto se confirma en la contestación vinculante a consulta tributaria V0007-21, de 29 de abril, en donde la Dirección General de Tributos señala que "*…la regulación comunitaria de la actividad de las entidades públicas que prestan el servicio público de radiotelevisión ha optado por declararla exenta en la medida que no tenga carácter comercial permitiendo, igualmente, a los Estados miembros en ese caso considerarla como una actividad no sujeta conforme a lo señalado en el apartado dos del artículo 13* [de la Directiva del IVA de 2006] *anteriormente transcrito. Por el contrario, toda*

Aunque el TJUE tiene dicho que el Estado miembro que ejerza esa opción debe realizar una elección específica en este sentido y debe establecer una disposición expresa en su ordenamiento jurídico para poder invocar esta facultad[490], debemos reconocer que, en este caso, la voluntad del legislador español en este sentido no ha sido manifestada de esa forma tan clara que exige el TJUE, pues el ejercicio de esa opción por parte de España sólo se puede inferir de forma indirecta por el análisis del artículo 7.8º de la LIVA, del que se desprende que la actividad no comercial de los entes públicos de radiotelevisión queda no sujeta al IVA, en vez de exenta, pero sin que en ninguna norma se haya dicho expresamente que nuestro país haya optado en este supuesto por aplicar esa posibilidad que le permite la Directiva[491].

Por lo demás, la tributación en el IVA de la actividad comercial y no comercial de los entes públicos de radio y televisión, así como la delimitación de su derecho a deducir las cuotas de IVA que soportan en su actividad, es una de las cuestiones más controvertidas en el impuesto[492], como ya hemos tenido ocasión de apuntar en los apartados de esta tesis 1.2.3.B).d´) y 1.2.3.B).e´), a los cuales nos remitimos.

Ahora tan sólo nos limitaremos a recordar que el TJUE ha establecido, en relación con la actividad de dichos entes consistentes en la prestación del servicio de radiotelevisión pública, es decir, la actividad *no comercial*, que 1), la actividad de un proveedor público nacional de televisión que consiste en prestar a los

actividad realizada por dichos entes que tenga carácter comercial quedará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor añadido."

[490] STJUE de 4 de junio de 2009*, Salix*, (asunto C-102/08), ECLI:EU:C:2009:345, apartado 55.

[491] Por ejemplo, la Resolución del TEAC de 23 de mayo de 2023, RG 00-05255-2021, fundamento de derecho tercero, considera que, efectivamente, la actividad no comercial de los entes públicos de radiotelevisión queda no sujeta al IVA por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA. Esta resolución es una de las variadas resoluciones que el TEAC está dictando sobre esta materia una vez que el TJUE parece haber despejado la cuestión sobre la posible deducción total o parcial de las cuotas de IVA que soportan estos entes en la STJUE (Sala Cuarta), de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizia*, (C-21/20), ECLI:EU:C:2021:743.

[492] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "*IVA y Administraciones Públicas*", se hace eco de esta controversia que dura ya tantos años (página 226). Nos remitimos a la bibliografía que sobre esta cuestión hemos citado en los apartados 2.3.B).d´) y 2.3.B).e´) del capítulo I.

telespectadores servicios de comunicación audiovisual, que es financiada por el Estado por medio de una subvención y que no da lugar al pago por parte de los telespectadores de ninguna tasa por la difusión televisiva, no constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso a efectos del IVA; y 2), que el proveedor público nacional de televisión está facultado para deducir el IVA que soporta por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades que generan derecho a deducción, mientras que no está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA[493].

El TJUE ha señalado que corresponde a los Estados miembros determinar los métodos y los criterios de reparto de las cuotas del IVA soportado entre operaciones sujetas al impuesto y operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, teniendo en cuenta la finalidad y la estructura de la Directiva del IVA, y dentro del respeto del principio de proporcionalidad. En España, esos métodos y criterios se recogen en los artículos 93.cinco y 78.Dos.3º de la LIVA, como veremos en el capítulo III de esta tesis, dedicado a la deducción del IVA soportado por parte de los organismos de Derecho público.

9 La no sujeción al IVA de la actividad de las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas

El artículo 7.11º de la LIVA establece la no sujeción al impuesto de las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

[493] STJUE (Sala Primera), de 22 de junio de 2016, *Ceský Rozhlas*, (asunto C-11/15), ECLI:EU:C:2016:470, apartados 22 a 24; STJUE (Sala Cuarta) de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizia*, (C-21/20), ECLI:EU:C:2021:743, apartado 39. Para negar la existencia de una prestación de servicios de carácter oneroso, el TJUE se basa en la ausencia de una relación jurídica que vincule a los entes que llevan a cabo esa actividad pública de radiotelevisión y a sus espectadores.

La Comunidad de Regantes es una figura que se regula en los artículos 81 a 91 del Texto Refundido de la Ley de Aguas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio.

El artículo 81 de esa Ley establece que los usuarios del agua y otros bienes del dominio público hidráulico de una misma toma o concesión deberán constituirse en comunidades de usuarios. Una de las modalidades de este tipo de comunidades es la de Comunidad de Regantes, que se caracteriza porque el destino de las aguas que se pretenden utilizar es el riego.

La naturaleza jurídica de estas comunidades es la de corporaciones de derecho público, adscritas al Organismo de cuenca correspondiente. Las Comunidades de Regantes son el instrumento jurídico a través del cual se persigue la distribución equitativa entre sus comuneros de determinados caudales de agua de aprovechamiento colectivo.

Este supuesto de no sujeción establecido en el artículo 7.11º de la LIVA se inserta dentro del supuesto de no sujeción del artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006, referido a la actividad de los organismos de Derecho público, al que continuamente nos venimos refiriendo en esta tesis[494], y se justifica por el carácter de Administración pública corporativa que tienen las Comunidades de Regantes.

De acuerdo con esta norma, la Dirección General de Tributos considera que no están sujetas al IVA las operaciones realizadas por las comunidades de regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas, entre las que se encuentran, en particular, los suministros de agua efectuados por dichas comunidades a sus miembros[495].

[494] Resolución del TEAC de 22 de noviembre de 2017, RG 00-4798-2014, fundamento de derecho segundo.
[495] Consulta tributaria vinculante de 16 de marzo de 2012, número V0578-12.

Para que sea de aplicación el artículo 7.11º de la LIVA, deberá ser la propia Comunidad de Regantes quien ordene y distribuya el agua entre sus comuneros, quedando dichos servicios de ordenación y aprovechamiento no sujetos al impuesto. Por el contrario, si parte de esos servicios se subcontratan con otra entidad, como puede ser una sociedad agraria de transformación, o cualquier otra, habría que entender que los servicios serían prestados por dicha sociedad a la Comunidad de Regantes, la cual, por mandato legal debería trasladarlos a sus comuneros. Por tanto, si la sociedad agraria de trasformación prestara servicios a la Comunidad de Regantes, debería repercutir IVA a la Comunidad, quedando esta ultima obligada a soportar la repercusión, pues en esta relación jurídica no sería de aplicación el supuesto de no sujeción que estamos contemplando[496].

En cuanto al elemento objetivo de este supuesto de no sujeción, que alude a las actividades de "ordenación y aprovechamiento de las aguas", la interpretación dada por la Dirección General de Tributos en las últimas décadas ha tendido a restringir las actividades que pueden considerarse como no sujetas, en línea con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta regla, la cual, a su vez, se apoya en diversas sentencias del TJUE.

En la consulta tributaria vinculante V3420-15, de 10 de noviembre, el centro directivo hace suya la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en la sentencia de 22 de noviembre de 2021[497], en el sentido de propugnar una interpretación restrictiva de este supuesto de no sujeción, que, a su juicio, resulta aplicable únicamente a aquellas actividades realizadas por las comunidades de regantes en el ejercicio de sus funciones públicas.

Nuestro alto Tribunal sostiene que, si es posible adquirir, desalinizar y distribuir agua a título oneroso, el IVA debe ser neutral respecto del trato que dispensa a todos

[496] Consulta tributaria vinculante de 9 de junio de 2020, número V1865-20.
[497] STS de 22 de noviembre de 2012, sala de lo contencioso-administrativo, recurso 6371/2011, ECLI:ES:TS:2012:7968, con cita de otras sentencias anteriores en el mismo sentido.

los sujetos que hayan realizado esas actividades, lo que le lleva a afirmar que las actividades realizadas por una Comunidad de Regantes consistentes en la adquisición de agua a terceros, desalinización y distribución, no se incluyen en el supuesto de no sujeción del artículo 7.11º de la LIVA. La Dirección General de Tributos ha hecho suyo este criterio y defiende igualmente la interpretación restrictiva que sostiene el Tribunal Supremo[498].

10 Reflexión sobre el posible origen de los problemas en la aplicación de estas reglas

10.1 Problemas jurídicos y problemas económicos.

Como hemos explicado al inicio de este trabajo, el artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006, al que nos estamos refiriendo continuamente, es el fruto de la opción ejercida por el legislador de la Unión Europea con relación al tratamiento en el IVA de la actividad económica del sector público.

La elección de la Unión Europea ha consistido en incluir esa actividad económica dentro del campo de aplicación del impuesto, si bien, al mismo tiempo, el citado artículo ha contemplado un amplio supuesto de no sujeción, para excluir del ámbito de aplicación del IVA a las actividades de los organismos de Derecho público consistentes en el ejercicio de sus funciones públicas. Esa regla de no sujeción está transpuesta en España principalmente en los artículos 7.8º y 7.9º de la LIVA. Además, la Directiva, para el caso de que la actividad de dichos organismos quedase sujeta al impuesto, ha previsto en sus artículos 132 y siguientes un elenco de

[498] Lo correcto sería decir una interpretación "estricta", no "restrictiva", tal y como dice el artículo 14 de la Ley General Tributaria, y tal y como tiene establecido el TJUE en las sentencias que citamos en el apartado 8.1 de este capítulo, cuando explicamos los principios que deben aplicarse al interpretar las exenciones en el IVA.

exenciones tributarias para algunas de esas actividades, exenciones que se regulan en el artículo 20 de la Ley española[499].

Los problemas originados por este conjunto de normas han sido citados a lo largo de esta tesis[500]. A mi juicio, y atendiendo a su naturaleza, podemos clasificarlos en dos grandes grupos[501]. De un lado, hay una serie de problemas que son de naturaleza estrictamente *jurídica*. En este grupo podríamos incluir la posible transposición incorrecta en la LIVA española de las normas contenidas en la Directiva del IVA de 2006, así como la profunda inseguridad jurídica que sufren los diversos operadores implicados en la actividad económica del sector público en todo lo que se refiere al tratamiento en el IVA de esta actividad. Estos problemas son consecuencia de una deficiente regulación de la materia.

En el otro lado nos encontraríamos con los problemas de naturaleza *económica*, que derivan, en términos muy amplios, del diferente tratamiento en el IVA que puede recibir una operación en función de que el sujeto activo sea o no parte del sector público, así como de la limitación en el derecho a deducir el IVA soportado que sufren los organismos de Derecho público cuando llevan a cabo actividades no sujetas o actividades exentas del impuesto.

Entre los principales problemas de naturaleza económica podemos citar las distorsiones de la competencia que se producen por la ventaja competitiva que un organismo de Derecho público puede ostentar frente a un operador privado por no tener que repercutir IVA a sus clientes finales. La otra cara de la moneda sería el mayor gasto en que incurren los operadores públicos al aprovisionarse de bienes y

[499] Sobre la opción de la Unión Europea, ver apartado 2 del capítulo I. Las normas que regulan en España ese supuesto de no sujeción y las citadas exenciones tributarias han sido el objeto del presente capítulo II.

[500] En el apartado 2.2 del capítulo I se contiene una enumeración y explicación de dichos problemas.

[501] La distinción entre problemas *jurídicos* y *económicos* facilita, como veremos, la comprensión del origen de cada uno de ellos. Esa misma diferenciación la hace Martín Pascual, Clotilde, en "Los entes locales y el IVA: problemas y posibles vías de solución en el marco de la Unión Europea", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 6, de marzo de 2012, página 3 y siguientes.

servicios como consecuencia de la limitación del derecho a deducir el IVA que sufren al realizar actividades no sujetas o actividades exentas, las cuales, como veremos en el capítulo III, son operaciones que restringen ese derecho. A diferencia de los problemas de naturaleza jurídica, los de naturaleza económica en principio no se originan por una deficiente regulación del impuesto, sino que aparecen por la mera aplicación de las reglas generales del IVA en relación con las actividades no sujetas o exentas.

En los siguientes apartados haremos una reflexión sobre cuál es el origen último de estos problemas. Una vez que conozcamos dicho origen, podremos aventurar alguna propuesta normativa que, a nuestro entender, podría solucionar al menos una parte de esos problemas. Al hilo de estas reflexiones, haremos también una mención a sistemas alternativos a la forma de regular el tratamiento en el IVA de la actividad del sector público que ha elegido la Unión Europea.

10.2 Una reflexión sobre el origen de los problemas jurídicos

10.2.A) La inseguridad jurídica

El artículo 7.8º de la LIVA, que regula la no sujeción de las operaciones realizadas por los organismos de Derecho público en el ejercicio de su autoridad pública, transita ya por su quinta redacción desde que esta Ley entró en vigor el 1 de enero de 1993. Previamente, su predecesor, el artículo 5.6º de la LIVA de 1985, tuvo dos redacciones distintas en los siete años que esa Ley estuvo en vigor[502].

[502] La Audiencia Nacional se hace eco en alguna sentencia de este trabajo legislativo de actualización y modificación del artículo 7.8º de la LIVA: "*Si bien la redacción del artículo 13.1 de la Directiva 112/2006 se ha mantenido desde su redacción inicial, ha sido el legislador nacional el que ha ido modificando y actualizando el artículo 7.8º de la Ley 37/1992 motivado en ajustes a la Directiva de IVA, a la obligación de ejecutar diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a su adaptación a la legislación contractual y a mejoras técnicas."* (sic). Así, en la SAN de 25 de enero de 2023, sala de lo contencioso-administrativo, ECLI:ES:AN:2023:179, fundamento de derecho tercero, *in fine*.

Las controversias jurídicas que estas reglas han generado son innumerables[503]. Las discusiones sobre qué organismos deben aplicar esta regla de no sujeción, sobre las actividades que podrían quedar no sujetas, o sobre las restricciones en el derecho a deducir el IVA soportado que sufren los organismos de Derecho público afectados, han generado una elevada litigiosidad con la Administración tributaria. Las sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional, así como las resoluciones del TEAC, citadas a lo largo de esta tesis, constituyen tan sólo una pequeña muestra[504]. A la fecha en que estas líneas son redactadas, la Dirección General de Tributos ha contestado a más de 130 consultas tributarias sólo sobre la quinta redacción del artículo 7.8º de la LIVA durante los seis años de vigencia que acumula la última versión de este precepto.

Parece claro que nos encontramos ante una regulación que no aporta certeza a los operadores afectados, sino que más bien genera una manifiesta inseguridad jurídica. No parece descabellado afirmar que la sucesión de modificaciones legislativas en los artículos 5.6º de la LIVA de 1985 y 7.8º de la LIVA de 1992 no ha ayudado a mitigar esa inseguridad.

Sin embargo, a juicio del autor de esta tesis, esta inseguridad jurídica no puede achacarse tan sólo al legislador español. Es cierto que los cambios legislativos no ayudan a conseguir la necesaria estabilidad jurídica que los operadores concernidos necesitan. Pero, a mi entender, el legislador español, con mayor o menor acierto, ha hecho un esfuerzo a lo largo de los años por ir adaptando nuestra normativa tanto a los avances en la comprensión de esta norma que ha ido asentando la jurisprudencia

[503] Henkow, Oskar, "*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*", op. cit., página 10, señala a este respecto lo siguiente (la traducción es mía): "*Todas las exenciones y las exclusiones crean la necesidad de definir las áreas excluidas* (de tributación) *y de delimitar la frontera entre las áreas gravadas, las áreas exentas y las áreas excluidas. Como consecuencia de ello, las exenciones y las exclusiones complican la administración y el cumplimiento de las obligaciones derivadas del IVA.*"

[504] Sentencias y resoluciones que, en varias ocasiones, han tenido que asumir cambios de criterio conforme la correspondiente Ley del IVA era modificada o conforme la jurisprudencia del TJUE iba abriendo nuevos caminos en la comprensión de las reglas contenidas en las directivas del IVA.

del TJUE como a la doctrina que nuestra Administración tributaria ha ido proponiendo en ciertos casos para la mejor aplicación de estas reglas[505].

El origen principal de esta inseguridad jurídica no está, a mi entender, en la normativa española. La fuente primaria de la que emana esa inseguridad es el artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006, y, antes de él, el artículo 4.5 de la Sexta Directiva del IVA de 1977. Recordemos que en esos dos preceptos es donde la normativa europea ha regulado a lo largo de los años este supuesto de no sujeción, y recordemos también que esos dos preceptos, de redacción similar, no han sufrido ninguna modificación a lo largo de los casi 50 años que llevan en vigor más allá de algún ajuste terminológico.

Esta estabilidad no debe llevar al equívoco de pensar que esos artículos de las directivas del IVA son claros, precisos e inequívocos. La realidad es la contraria y, de hecho, el TJUE, como hemos visto a lo largo de esta tesis, se ha visto obligado a dictar numerosas sentencias para ir perfilando el significado exacto de los términos empleados en su día en el artículo 4.5 de la Sexta Directiva del IVA de 1977 y, actualmente, en su equivalente artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006[506]. Recordemos que el texto de este artículo es el siguiente:

---

[505] Las exposiciones de motivos de las diferentes Leyes que han modificado la LIVA de 1985 y la LIVA de 1992 se hacen eco de ese deseo del legislador español de ir afinando la regulación de este supuesto de no sujeción al hilo de la jurisprudencia del TJUE y, en menor medida, de las propuestas interpretativas de la normativa europea efectuadas por nuestra Administración tributaria. Como ejemplo de esto que decimos, baste ver las últimas tres Leyes que modificaron el artículo 7.8º de la LIVA. La LCSP, que dio lugar a la quinta redacción de dicho artículo, hoy en vigor, alude al necesario *acomodo a la normativa y jurisprudencia comunitarias,* y cita expresamente la sentencia del TJUE de 22 de junio de 2016 recaída en el asunto *Ceský Rozhlas*. Por su parte, el preámbulo de la Ley 28/2014, que, como vimos, estableció la cuarta redacción de ese artículo, reconoce que eleva a rango legal la doctrina administrativa de los denominados "entes técnico-jurídicos", y explica además que, al regular la deducción del IVA en los llamados "entes duales", a través del nuevo apartado cinco del artículo 93, está aplicando la *jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*. Por su parte, la Ley 50/1998, que introdujo la tercera redacción del artículo 7.8º de la LIVA, explica que de esa forma se *adapta la normativa del impuesto a la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 5 de mayo de 1998.*

[506] "*La cuestión prejudicial ha jugado un papel muy relevante en la delimitación de los perfiles del artículo 13 de la Directiva 2006/112/CEE, generando numerosas resoluciones.*" Son palabras de Jiménez Compaired, Ismael, en "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 75. En la página 76 de la misma obra, y refiriéndose a la otra vía principal de acceso al

Artículo 13

1.Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia.

En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.

2.Los Estados miembros podrán considerar actividades de las autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, los artículos 374 a 377, el artículo 378, apartado 2, el artículo 379, apartado 2, y los artículos 380 a 390 *quater*.

Lejos de concluir, el trabajo interpretativo del TJUE sigue adelante[507], con sentencias en las que intenta delimitar qué debe entenderse por "organismo de Derecho público", o cuándo hay que considerar estos actúan "directamente", o cuándo lo hacen en su condición de "autoridad pública", o qué debe entenderse por "distorsiones significativas de la competencia", o cómo interpretar el Anexo I de la Directiva que recoge el listado de actividades sujetas en todo caso, o cómo aplicar

TJUE, añade "*los recursos por incumplimiento terminan pues de apuntalar la doctrina del TJCE acerca del artículo 13 de la Directiva 2006/112/CEE.*"

[507] El ritmo al que el TJUE genera su jurisprudencia innovadora sobre esta concreta norma es continuo, y da la sensación de que nunca va a parar, lo que no ayuda a generar un ambiente de seguridad jurídica. En este trabajo hemos recogido una muestra de las principales sentencias dictadas por el tribunal sobre la materia. En España las sentencias se pueden consultar, agrupadas por los preceptos de la Directiva del IVA a las que se refieren, en Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA. Jurisprudencia europea*", op. cit. Las referidas al artículo 13 de la Directiva del IVA están en el marginal 13, página 152. En la Unión Europea es de referencia la recopilación de Terra, Ben & Kajus, Julie, "*A Guide to the European VAT Directives*", op. cit., en donde las referidas a este tema están en las páginas 369 a 445.

los supuestos de exención previstos para las actividades de los organismos de Derecho público, o, en fin, cómo afecta esta norma al derecho de dichos organismos a deducir el IVA que soportan al adquirir bienes y servicios[508].

Lógicamente la indeterminación de la normativa europea se proyecta directamente sobre la transposición de esta norma que los Estados miembros están obligados a llevar a cabo en sus ordenamientos nacionales. Nos encontramos entonces con la paradoja de que la inseguridad jurídica a la que nos estamos refiriendo afecta, no sólo a los distintos operadores protagonistas en la actividad económica de los organismos de Derecho público, sino también a los propios Estados miembros, los cuales encuentran grandes dificultades en acertar con una normativa nacional que se ajuste plenamente a la normativa europea.

En el siguiente apartado nos ocupamos precisamente de este fenómeno, con referencia concreta al caso de nuestro país.

10.2.B) La dificultad de transponer la normativa europea

En el apartado 2.5 del capítulo I expusimos un juicio crítico sobre la transposición en España del artículo 13 de la Directiva del IVA a través de los artículos 7.8º y 7.9º de la LIVA.

Sin ánimo de ser reiterativos, dado que nuestro lector puede dirigirse directamente a dicho apartado para conocer nuestra opinión sobre dicha transposición, sí conviene recordar ahora que en esas páginas expresamos nuestras dudas sobre que la Ley española hubiera transpuesto correctamente el artículo 13 de la Directiva del

[508] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 11, advierte que el ir trasladando las conclusiones de la jurisprudencia del TJUE a la norma interna no es el mejor ejercicio de transposición del Derecho de la Unión Europea al derecho interno que se pudiera pensar. Comparto la opinión, si bien ya hemos señalado que esto es, precisamente, lo que está sucediendo en España.

IVA. De forma resumida, en ese apartado concluíamos lo siguiente sobre la adecuación de los artículos 7.8º y 7.9º de la LIVA al texto de la Directiva:

- El elemento subjetivo del artículo 7.8º de la LIVA es acorde con el artículo 13 de la Directiva del IVA en la medida en que la entidad a la que se le quiera dar el tratamiento de "organismo de Derecho público" a estos efectos sea controlada por la Administración pública de la que depende tanto desde el punto de vista orgánico como desde la perspectiva de su actividad. Es una cuestión de hecho que será necesario apreciar caso por caso.
- En cuanto a la regulación del elemento objetivo del artículo 7.8º de la LIVA, es decir, la definición de la concreta actividad a la que se puede aplicar este supuesto de no sujeción, decíamos que es necesario distinguir:
    - La regulación de la no sujeción cuando la actividad es *ad extra* de la Administración pública, en cuyo caso sostenemos que es muy dudoso que sea acorde con el artículo 13 de la Directiva del IVA[509].
    - La regulación de la no sujeción en la actividad *ad intra* de la Administración pública, que creemos que es una transposición correcta del artículo 13 de la Directiva.
- La ausencia de una mención a la "cláusula anti-distorsión de la competencia" del artículo 13 de la Directiva del IVA tiene, en nuestra opinión, muy difícil justificación.
- La transposición en la letra F) del artículo 7.8º de la LIVA del Anexo I de la Directiva del IVA es correcta.
- La ausencia de una mención en el artículo 7.8º de la LIVA a la regla del artículo 13.2 de la Directiva del IVA no supone que la transposición sea incorrecta.
- La no sujeción de las concesiones administrativas regulada en el artículo 7.9º de la LIVA es acorde con el artículo 13 de la Directiva.

[509] Aparte de que la regulación sea en sí misma deficiente, como hemos explicado en el apartado 5 de este capítulo.

Como es de ver, la cuestión de si la transposición española del artículo 13 de la Directiva del IVA es correcta suscita algunas dudas, por los motivos que expusimos en el apartado 2.5 del capítulo I. Podría plantearse entonces la oportunidad de modificar la LIVA para corregir esas supuestas carencias, al menos las más evidentes. Algunos autores han abogado por ello, si bien no he encontrado en la doctrina ninguna propuesta integral de una nueva redacción completa del artículo 7.8º de la LIVA, que permitiera salvar todos los escollos expuestos. A lo más que han llegado algunos autores ha sido a plantear soluciones parciales para salvar alguna de las omisiones detectadas.

A mi juicio, la indeterminación en la que se mueve el actual artículo 13 de la Directiva del IVA, al igual que lo hacía su predecesor 4.5 de la Directiva de 1977, hace inútil que el legislador español se plantee una reforma integral del artículo 7.8º de la LIVA con el fin de conseguir una transposición absolutamente correcta y congruente con la Directiva[510]. Esa eventual transposición impecable e indiscutible no puede existir, a menos que la transposición consista, como han hecho algunos Estados miembros, en transcribir literalmente en la norma nacional el mismo texto del artículo 13 de la Directiva, única forma en la que parece seguro evitar el riesgo de cualquier tacha de una incorrecta transposición[511].

Esta opinión, que pudiera parecer excesivamente radical, se basa en la propia comprensión histórica de la norma europea, reflejada en la jurisprudencia del TJUE. Este tribunal ha sido el órgano encargado de ir aclarando poco a poco a lo largo del

[510] El Instituto de Estudios Fiscales español propuso, de hecho, modificar la Directiva del IVA en esta materia introduciendo las siguientes mejoras: i) recoger una definición uniforme de entes públicos; ii) aclarar que las actuaciones de esos entes sin contraprestación nunca puede dar lugar a operaciones sujetas; iii) establecer como regla general la sujeción de las actividades en las que exista contraprestación; y iv), recoger un listado cerrado de funciones públicas que deberían ser las únicas que se declarasen no sujetas o bien exentas [Instituto de Estudios Fiscales, "*Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde sobre el futuro del IVA [COM(2010)695FINAL]*, op. cit., página 10.]

[511] Así lo han hecho Portugal, Grecia, la República Checa, Chipre y Bulgaria, según explica Jiménez Compaired, Ismael, en "VAT and Public Bodies in EC Member States", op. cit., página 271. También Henkow, Oskar, "*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*", op. cit., página 130.

tiempo el significado difuso de algunos de los términos empleados por el artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006, si bien esa aclaración rara vez ha conducido a una interpretación cerrada de esos términos. La impresión latente es que siempre queda una puerta abierta a que el TJUE vuelva a avanzar en la comprensión de dicha norma, de tal manera que los operadores jurídicos se ven impedidos de disfrutar en esta materia de una mínima seguridad jurídica. Esta inseguridad, como adelantábamos en el apartado anterior, hace que los propios Estados miembros difícilmente puedan tener la certeza de que la transposición nacional de estas reglas sea correcta, a menos, como decíamos, que la transposición haya consistido en una mera reproducción literal del artículo 13 de la Directiva del IVA[512].

Proponemos los siguientes ejemplos para ilustrar esto que decimos.

Como hemos recordado, y ya lo decíamos en el apartado 2.5 del capítulo I, una de las principales críticas a nuestro artículo 7.8º de la LIVA es la ausencia de la regla de que este supuesto de no sujeción no es aplicable cuando pudiera llevar a distorsiones significativas de la competencia, tal y como dispone el párrafo segundo del artículo 13.1 de la Directiva (el anterior artículo 4.5 de la Directiva del IVA de 1977 hablaba de distorsiones *graves*[513]). En el supuesto de que nuestro legislador se planteara solventar esa omisión del 7.8º de la LIVA, la pregunta surgiría inevitable: ¿Cómo transponer en nuestra normativa nacional esta importante regla, que busca preservar en la medida de lo posible la neutralidad del impuesto? ¿Qué es una "distorsión significativa de la competencia", y cómo debería reflejarse en el

[512] Esta dificultad de los Estados miembros para conseguir una transposición ajustada a la Directiva del IVA es admitida por la doctrina. Por ejemplo, Aujean, Michel; Jenkins, Peters & Poddar, Satya, en "A new approach to public bodies", op. cit., página 145. En España, Jiménez Compaired, Ismael, en "El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas", op. cit., página 175, cita que ya hemos recogido en el capítulo I, señalaba que *"el contexto de dificultades que han tenido los Estados miembros de la Unión para abordar una transposición convincente del artículo 13 de la Directiva han sido enormes. Un remedo de lo que dice* [la Directiva]*, no sirve; pero cualquier originalidad parece que se sale del marco comunitario."*

[513] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, considera este cambio un simple ajuste o alineación de la traducción española a las diferentes versiones lingüísticas existentes ("*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 87.)

artículo 7.8º de la LIVA? La dificultad de hacer una correcta transposición de esta excepción a la regla de no sujeción se comprueba en la jurisprudencia del TJUE, en la que el tribunal da una serie de pistas o guías sobre cómo apreciar la concurrencia de esta circunstancia, pero en la que se ve, a mi juicio, incapaz de explicar lo que esa expresión significa exactamente.

Así, sobre esta cuestión, el TJUE ha establecido que los Estados miembros no están obligado a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición[514]. El tribunal también ha señalado que es posible que sea el ministro de Hacienda el que concrete los supuestos en que hay una distorsión grave de la competencia, siempre que sus decisiones puedan someterse al control de los órganos jurisdiccionales nacionales[515]. También se ha dicho que esta excepción a la regla general de no sujeción del artículo 13 de la Directiva del IVA puede ser invocada, según el TJUE, por un particular en el marco de un litigio[516]. La competencia que ha de considerarse a estos efectos ha de ser la competencia potencial, no solamente la competencia actual, siempre que la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética. Además, el término "grave" ("significativa") ha de entenderse en el sentido de que la distorsión sea algo más que "insignificante"[517]. Por último, el TJUE considera que un Estado miembro incumple la Directiva del IVA si no prevé la no aplicación de la regla de no sujeción del artículo 13 en los supuestos de distorsiones graves de la competencia, o, al menos, cualquier otro criterio que establezca un marco para la toma de decisiones por parte del ministro de Finanzas en este sentido[518].

[514] STJUE de 15 de mayo de 1990, *Comune di Carpaneto Piacentino y otros*, (asunto C-4/89), ECLI:EU:C:1990:204, apartado 13.
[515] STJUE de 14 de diciembre de 2000, *Cámara Municipal do Porto*, (asunto C-446/98), ECLI:EU:C:2000:691, apartado 35.
[516] STJUE de 8 de junio de 2006, *Feuerbestattungsverein Halle*, (asunto C-430/04), ECLI:EU:C:2006:374, apartado 31.
[517] STJUE de 16 de septiembre de 2008, *Wight*, (C-288/07), ECLI:EU:C:2008:505, apartados 53, 65 y 79.
[518] STJUE de 16 de julio de 2009, *Comisión contra Irlanda*, (asunto C-554/07), ECLI:EU:C:2009:464, apartado 68.

La lectura de todas estas consideraciones del TJUE sobre la regla de las distorsiones significativas de la competencia nos lleva de vuelta, a mi entender, a la pregunta del inicio: ¿qué es, entonces, una distorsión significativa de la competencia, y cómo puede la normativa nacional hacer una transposición de esta regla que no consista simplemente en una reproducción literal del artículo 13.1, segundo párrafo, de la Directiva del IVA? No hay una respuesta clara, puesto que la norma europea no lo explica, y el TJUE se ve incapaz de definir qué es una "distorsión significativa de la competencia"[519]. En mi opinión, la solución no puede consistir sin más en dejar en manos del poder judicial la apreciación de esta circunstancia, pues es evidente que nuestros tribunales de justicia necesitan una Ley clara que les marque criterio para poder dictar sus sentencias.

Se trata, en definitiva, de una cuestión indeterminada, o, si se prefiere, por emplear un término clásico en el mundo del Derecho, de un concepto jurídico indeterminado. Con estos mimbres creo que es muy difícil que la normativa nacional pueda ofrecer una transposición de esta regla que sea de tal naturaleza que no quepa duda alguna sobre su adecuación a la normativa europea.

Otro ejemplo de esta indeterminación del artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006 lo constituye, a mi juicio, el elemento subjetivo de esta regla de no sujeción, a cuya transposición en el ordenamiento jurídico español hemos dedicado el apartado 2.5.A) del capítulo I.

El ámbito subjetivo del artículo 13 incluye a los Estados, a las regiones, a las provincias, a los municipios y a los demás organismos de Derecho público. Mientras que el significado de los términos "Estados", "regiones", "provincias" y

[519] Es muy significativo que el TJUE sea incapaz incluso de definir el alcance del adverbio "significativa", más allá de aclarar que implica que la distorsión sea algo más que "insignificante", lo que probablemente no ayuda mucho para lograr una posible buena transposición de esta regla. En defensa del TJUE hay que señalar que no está entre sus competencias sustituir al legislador europeo.

"municipios" ofrece pocas dudas, no se puede decir lo mismo del término "organismos de Derecho público", otro concepto, en contra de lo que pudiera parecer, jurídicamente indeterminado, que ha motivado que el TJUE haya tenido que pronunciarse varias veces sobre su alcance en diversas sentencias.

En dichas sentencias el TJUE ha ido ampliando progresivamente el abanico de posibles entidades que pudieran considerarse incluidas dentro de ese concepto, hasta el punto de permitir en los casos *Saudaçor*, y *Nagyszénás* que el artículo 13 fuera aplicable incluso a sociedades de capital de Derecho privado[520]. Ahora bien, en el apartado 2.5.A) del capítulo I ya explicamos que los requisitos exigidos por el TJUE -sobre todo en la segunda sentencia citada- para que una sociedad de capital de Derecho privado pudiera incluirse en el ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva del IVA eran tales, que la Abogada General Kokott afirmó que "el Tribunal de Justicia ha formulado los requisitos a tal fin (integración en la organización de la Administración Pública, realización de actos que forman parte de las prerrogativas de poder público) de forma tal que nunca podrían darse en una sociedad de capital constituida conforme al Derecho privado"[521].

En cualquier caso, y en lo que ahora nos interesa, lo que queremos poner de manifiesto es que, también en esta materia, el artículo 13 de la Directiva del IVA es fuente de inseguridad jurídica. Cabe recordar que el TJUE tenía dicho que esta regla de no sujeción no era aplicable a particulares, ni siquiera cuando éstos desarrollasen funciones que implicasen el ejercicio de prerrogativas públicas[522]. De

[520] STJUE de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor*, (asunto C-174/14), ECLI:EU:C:2015:733, y STJUE de 22 de febrero de 2018, *Nagyszénás*, (asunto C-182/17), ECLI:EU:C:2018:91. D'Angelo, Giangiacomo, en "New Frontiers in the VAT Regime for Public Bodies", op. cit., página 1018, puso de manifiesto la dificultad de aplicar esta doctrina del TJUE, dados los estrictos requisitos que estas sentencias establecen para aceptar que una sociedad de capital sujeta a Derecho privado pueda ser considerada un organismo de Derecho público a estos efectos.

[521] Realmente la Abogada General es de la opinión de que el concepto de "organismo de Derecho público" no puede interpretarse en el sentido de "Organismo de Derecho privado" (conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto C-677/21, *Fluvius Antwerpen*, presentadas el 12 de enero de 2023, ECLI:EU:C:2023:24, apartado 57).

[522] STJUE de 12 de septiembre de 2000, *Comisión contra Francia*, (asunto C-276/97), ECLI:EU:C:2000:424, apartado 45; Auto del TJUE (Sala Séptima) de 21 de mayo de 2008,

hecho, en la normativa española hubo un período de tiempo en el que se estableció expresamente que este supuesto de no sujeción no se aplicaría cuando los entes públicos actuasen por medio de empresa privada o empresa mixta o, en general, de empresas mercantiles[523]. Esa normativa, como hemos visto a lo largo de esta tesis, se ha visto modificada, y actualmente el artículo 7.8º de la LIVA permite que esta regla de no sujeción se aplique a sociedades de capital público sometidas al Derecho privado, bajo las condiciones que vimos en el apartado 2.5.A) del capítulo I.

Estos vaivenes legislativos siguen, en definitiva, la estela que marca la jurisprudencia que emana del TJUE, pero, en nuestra opinión, son un síntoma más de la inseguridad jurídica que provoca la indefinición del artículo 13 de la Directiva del IVA también en este punto, referido al ámbito subjetivo de esta regla.

Si a lo anterior se añade que el TJUE tiene dicho que el concepto de "organismo de Derecho público" es propio de la Directiva del IVA[524], sin que sea posible acudir a otras normas europeas en las que se ofrece una definición o listado de dichos organismos, y que, además, cada Estado miembro tiene una tipología propia de organismos de Derecho público, es fácil colegir las dificultades con las que los Estados miembros se enfrentan a la hora de diseñar una correcta transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA también en lo que a su elemento subjetivo se refiere.

Podríamos seguir desgranando ejemplos sobre las dificultades de alcanzar una recta comprensión de las reglas contenidas en el artículo 13 de la Directiva del IVA, sobre los cuales también ha tenido que pronunciarse el TJUE, pero creemos que, con estas dos menciones a las "distorsiones significativas de la competencia" y al elemento

Mihal/Daňový úrad Košice V, (Asunto C-456/07), ECLI:EU:C:2008:293, apartado 17; STJUE de 12 de junio de 2008, *Comisión contra Portugal*, (asunto C-462/05), ECLI:EU:C:2008:337, apartado 38; STJUE de 12 de noviembre de 2009, *Comisión contra España*, (asunto C-154/08), ECLI:EU:C:2009:695, apartado 114.

[523] Artículo 8.9 del RIVA de 1985, y primeras tres versiones del artículo 7.8º de la LIVA de 1992.

[524] STJUE de 29 de octubre de 2015, *Saudaçor*, (asunto C-174/14), ECLI:EU:C:2015:733, apartados 44 y siguientes.

subjetivo, más todo lo que ya se ha apuntado en el apartado 2.5 del capítulo I, queda suficientemente acreditada la dificultad de que los Estados miembros puedan hacer una transposición de dicho artículo que ofrezca una mínima seguridad jurídica a todos los operadores afectados, sin tener que recurrir a una mera reproducción literal del texto del citado artículo 13[525].

Por esta razón sostenemos que el origen de la inseguridad jurídica que estamos poniendo de manifiesto está en la normativa europea, inseguridad que necesariamente se traslada a los ordenamientos nacionales.

[525] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 277, también se hace eco de la posibilidad de recurrir a este expediente de la reproducción literal para evitar cualquier duda sobre la transposición del artículo 13 de la Directiva del IVA. No obstante, el autor la desaconseja, en primer lugar, por el desperdicio que supone de todo lo bueno que ha emanado durante todo este tiempo de la normativa española (incluidos la doctrina y la jurisprudencia dictadas en su aplicación). El segundo motivo es la incertidumbre que este eventual cambio podría originar en las Administraciones públicas llamadas a la aplicación de estas normas, a las cuales supone ya habituadas a aplicar la LIVA en sus actuales términos.

CAPÍTULO III. LA DEDUCCIÓN POR EL SECTOR PÚBLICO DEL IVA SOPORTADO EN SU ACTIVIDAD

1 Introducción y planteamiento de la cuestión. La limitación del derecho a deducir en el sector público

En el capítulo anterior hemos analizado la posible sujeción, o no sujeción, al IVA de la actividad llevada a cabo por los distintos entes que conforman el sector público. Hemos tenido ocasión de comprobar que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios de los organismos de Derecho público pueden quedar bien no sujetas al impuesto, bien sujetas pero exentas, o bien plenamente sujetas, con la consiguiente obligación, en este último caso, de repercutir IVA al adquirente de esos bienes o servicios. Esta triple posibilidad deriva de la opción ejercida por el legislador de la Unión Europea al configurar el impuesto en relación con las actividades de dichos organismos[526].

En el apartado 2.1.C) del capítulo I advertimos de que la no sujeción, o la exención en el IVA, de una parte de las actividades de los organismos de Derecho público supone la restricción de su derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas como consecuencia de su actividad. Esto implica que esos organismos incurren automáticamente en un gasto contable por la parte del IVA soportado que no se pueden deducir, lo que les supone sufrir un mayor coste en la adquisición de bienes y servicios, circunstancia que deriva en un mayor gasto público. En el apartado 2.2 del capítulo I hicimos un apunte sobre los principales problemas que se derivan de la restricción de ese derecho[527].

[526] Ver el apartado 2.1 del capítulo I.

[527] Desde un punto de vista macroeconómico o global, las consecuencias económicas de la limitación del derecho a deducir el IVA soportado por los distintos organismos de Derecho público afectados por estas reglas varían en función de la Administración pública de la que dependan. Como apunta Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 12, en el caso de los Entes locales la consideración del IVA soportado como un gasto no

En este capítulo vamos a analizar precisamente esta restricción del derecho a deducir el IVA soportado que afecta a los organismos de Derecho público como consecuencia de llevar a cabo actividades no sujetas o actividades exentas. A diferencia de los supuestos de no sujeción y exención que veíamos en el capítulo anterior, la restricción del derecho a deducir el IVA soportado se localiza en la actividad de aprovisionamiento de esos organismos, que es el momento en el que, al convertirse en adquirentes de bienes y servicios, estas entidades soportan el IVA que les repercuten sus proveedores.

Comenzaremos la exposición recordando la configuración en la normativa europea y española del derecho de los empresarios y profesionales a deducir el IVA soportado, para adentrarnos inmediatamente en la regulación de las limitaciones de ese derecho que sufren los organismos de Derecho público. Haremos una mención al tratamiento de las subvenciones, en donde dichos organismos se ven afectados por la normativa del impuesto tanto cuando son otorgantes de estas ayudas como cuando son beneficiarios de estas, y concluiremos con el estudio de las reglas existentes sobre la forma en que el IVA debe ser repercutido a estos organismos

2 El derecho de los empresarios y profesionales a deducir el IVA soportado

El principio del sistema común del IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo, exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución que precede a la fase de gravamen.

admite muchas matizaciones, dado que esos entes no participan de la recaudación del IVA. Sin embargo, en el caso de la Administración General del Estado y de las CCAA el gasto en que incurren es matizable, dado que participan de la recaudación en un porcentaje (en el caso de las CCAA, el 50%).

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados, al tipo impositivo aplicable, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común de IVA se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.

Estas palabras que acabamos de reproducir pertenecen al artículo 1.2 de la Directiva del IVA de 2006, y muestran la importancia que tiene en el funcionamiento de este impuesto el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por los empresarios y profesionales, en tanto que sujetos pasivos de este impuesto, con motivo de la adquisición de los bienes y derechos que emplean en su actividad empresarial.

Se trata del principio de neutralidad fiscal del IVA[528], mencionado en el considerando 30 de la Directiva, en virtud del cual, i) los sujetos pasivos están autorizados a deducir, del IVA devengado por ellos, las cuotas de IVA que hayan gravado los bienes o los servicios adquiridos en la fase precedente; ii) en cada fase este impuesto recae sólo sobre el valor añadido, y iii) en definitiva, el IVA es soportado realmente por el consumidor final.

De todo ello se desprende que el IVA pretende gravar únicamente al consumidor final, y es perfectamente neutro respecto de las empresas que intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, sea cual

[528] Neutralidad del IVA en el plano económico, para los empresarios y profesionales sujetos pasivos del impuesto, en tanto que el IVA no les supondrá un coste económico en su actividad. Cuestión distinta es el principio de neutralidad en el IVA en relación con la aplicación de la normativa del impuesto, en el sentido de que deben aplicarse las mismas reglas a los operadores que lleven a cabo las mismas actividades [este último principio se explica con detalle en el apartado 8.1 del capítulo II, al analizar los principios aplicables en la interpretación y aplicación de las exenciones en el IVA].

sea el número de transacciones producidas[529]. Esa neutralidad fiscal se consigue permitiendo a las empresas deducir (restar) el IVA soportado del IVA que se devenga como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que llevan a cabo, de forma que tan sólo resultan deudoras frente a la Administración tributaria por la diferencia[530].

En otras palabras, el principio de neutralidad fiscal en el IVA supone que al empresario, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, se le libera por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas al IVA[531]. Es un principio básico o fundamental del sistema común del IVA en la Unión Europea, si bien hay que destacar que en sí mismo no constituye una norma de Derecho primario en la Unión Europea, que pueda como tal condicionar la validez de un precepto expresamente contenido en una norma de la UE, sino que es un principio interpretativo del Derecho de la Unión[532]. Esto explica que, como veremos en los siguientes apartados, la propia Directiva del IVA contenga normas que permiten restringir, bajo ciertas circunstancias, el ejercicio por parte de las empresas del derecho a la deducción del IVA soportado[533]. De hecho, el TJUE tiene dicho que un sujeto

[529] STJUE de 3 de mayo de 2012, *Lebara*, (asunto C-520/10), ECLI:EU:C:2012:264, apartados 22 a 25. Citada por Gómez Aragón, David, en "La posesión de la factura y su contabilización como requisitos del derecho a deducir el IVA soportado", *Presentación efectuada en el evento "Madrid VAT Forum"*, febrero de 2020.

[530] "*VAT is a tax on consumption and the right to deduct VAT charged on supplies of goods and services made to a taxable person is indispensable to the system´s function"* (Henkow, Oskar, "*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*", op. cit., página 71.) En la misma línea, Terra, Ben & Kajus, Julie, en "*Commentary on European VAT*", op. cit., página 1195: "*The essence ot the VAT is the deduction of input tax by non-consumers*."

[531] STJUE de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura*, (asunto C-246/16), ECLI:EU:C:2017:887, apartado 23. Citada por Gómez Aragón, David, en "La posesión de la factura y su contabilización como requisitos del derecho a deducir el IVA soportado", op. cit., página 5.

[532] STJUE de 13 de marzo de 2014, *Malburg*, (asunto C-204/13), ECLI:EU:C:2014:147, apartado 43. Citada por Gómez Aragón, David, en "La posesión de la factura y su contabilización como requisitos del derecho a deducir el IVA soportado", op. cit., página 5.

[533] En palabras de la STJUE de 24 de noviembre de 2022, *Finanzamt*, (asunto C-596/21), ECLI:EU:C:2022:921, apartados 21 y 22, y jurisprudencia que ahí se cita: "… *el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por ellos por los bienes adquiridos y los servicios recibidos y utilizados para las necesidades de actividades gravadas constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. Por tanto, el derecho a la deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del*

pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal y puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal[534].

La Directiva del IVA de 2006 recoge el derecho a la deducción en el artículo 168 en los siguientes términos:

> "En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:
>
> a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;
> b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
> c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
> d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;
> e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro."

En España el derecho a deducir el IVA soportado se reconoce en el artículo 92 de la LIVA de la siguiente manera[535]:

IVA y, en principio, no puede limitarse, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercitarlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado. En particular, el régimen de deducciones tiene por objeto descargar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA".

[534] STJUE de 20 de octubre de 2016, *Plockl*, (asunto C-24/15), ECLI:EU:C:2016:791, apartado 44.

[535] La configuración de la deducción del IVA soportado como un derecho potestativo de los sujetos pasivos es pacífica, pues la propia LIVA alude continuamente a esta figura como un "derecho". Tanto la jurisprudencia del Tribunal Supremo como las resoluciones de los TEAC aceptan

> "Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:
>
> 1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.
> 2.º Las importaciones de bienes.
> 3°. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.° c) y d); 84.uno.2.° y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.
> 4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.
>
> Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley."

De acuerdo con esta regla general, en un esquema de funcionamiento normal o arquetípico del impuesto, las cuotas de IVA soportadas por una persona que reuniera la condición de empresario o profesional serían plenamente deducibles, y no darían lugar a un gasto contable como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios destinados a su actividad.

El derecho a la deducción del IVA es de tal importancia que ni siquiera está condicionado a que el sujeto pasivo que repercute el impuesto haya ingresado las cuotas correspondientes en la Hacienda Pública. El adquirente, si cumple con todos

igualmente esta configuración, que se extiende no sólo al ejercicio del derecho a deducir, sino también a la compensación de los saldos pendientes de compensar en el IVA que se prevé en el artículo 99.Cinco de la LIVA. Una de las consecuencias anudadas a la configuración como "derecho" de estas actuaciones es la posibilidad que tiene el sujeto pasivo de modificar su ejercicio, dentro del plazo que para ello le otorga la LIVA. Para un resumen de la postura administrativa y jurisprudencial sobre este tema, véanse las resoluciones del TEAC de 24 de octubre de 2023 en los procedimientos 00-00272-2021 y 00-06065-2021.

los requisitos que impone la Ley, podrá ejercitar el derecho a la deducción desde el momento en que la cuota haya sido correctamente repercutida[536].

Como indica Longás Lafuente, el ejercicio de este derecho está condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos materiales y formales por parte del sujeto pasivo. El TJUE ha señalado que entre los requisitos materiales se incluyen, i) que el interesado sea un sujeto pasivo; ii) que los bienes o servicios adquiridos sean utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas efectuadas por el sujeto pasivo; y iii) que los bienes y servicios haya sido entregados por otros sujetos pasivos. Cabe añadir también la condición de que el sujeto pasivo desconozca que la operación gravada que da derecho a la deducción constituya un fraude a efectos del impuesto[537].

Entre los requisitos formales, el TJUE alude en su jurisprudencia a que el sujeto pasivo que quiere ejercer el derecho a la deducción disponga de una factura expedida conforme a los requisitos contenidos en la Directiva del IVA de 2006. El Tribunal también considera como requisitos formales los que el Estado miembro quiera establecer en orden a la declaración del impuesto y a la necesaria consignación en estas declaraciones de las cuotas de IVA que se pretenden deducir[538].

---

[536] Longás Lafuente, Antonio, "Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 139, octubre-diciembre, 2022, página 150, con cita de abundante jurisprudencia del TJUE que sustenta esta idea.

[537] Longás Lafuente, Antonio, "Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 151, con cita de jurisprudencia del TJUE. Añado, por su interés y por ser la última dictada por el TJUE sobre esta materia, la STJUE (sala primera) de 11 de enero de 2024, *Global Ink Trade*, (C-537/22), ECLI:EU:C:2024:6, en la que el TJUE afirma, una vez más, que no cabe denegar el derecho a la deducción del IVA soportado en una operación por el simple hecho de que ésta se haya efectuado en el seno de un fraude del IVA de tipo «carrusel»; incumbe a la Administración tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y probar las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo ha participado activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude, lo que no implica necesariamente identificar a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones.

[538] Longás Lafuente, Antonio, "Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 151, con cita de jurisprudencia del TJUE.

En España los requisitos materiales y formales para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas se recogen en el Título VIII de la LIVA y en el Título VII del Reglamento del impuesto. Los límites de esta tesis doctoral no nos permiten adentrarnos en el análisis sistemático de cada uno de esos requisitos, pero en los siguientes apartados vamos a aludir a algunos de ellos en la medida en que afecten a nuestro objeto de estudio, que es la restricción del derecho a la deducción del IVA soportada por los organismos de Derecho público.

3 El principio de afectación: la necesidad de que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la realización de operaciones gravadas por el IVA

En un escenario en el que el derecho a deducir el IVA se viera restringido o suprimido en su totalidad, las cuotas del impuesto soportadas por el adquirente se convertirían en un gasto contable en la parte que no se pudiera deducir, lo que supondría encarecer el precio de adquisición de los bienes y servicios que el empresario emplease en su actividad.

En la configuración del IVA en las Directivas europeas, esto último es lo que sucede cuando el empresario o profesional adquiere bienes o servicios que va a destinar a la realización de actividades no gravadas por el impuesto, bien porque son actividades no sujetas al IVA, bien porque son actividades exentas[539].

Esto es así porque tanto el artículo 168 de la Directiva del IVA de 2006 como el artículo 92.dos de la LIVA que hemos transcrito más arriba condicionan el disfrute

[539] Utilizamos la expresión "configuración" con toda intención, pues la decisión de condicionar el disfrute de este derecho a que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la realización de operaciones gravadas por el IVA ha sido una elección de la Unión Europea. Algunos autores han dudado de que esta haya sido la mejor idea. Por ejemplo, Henkow, Oskar, en *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, op. cit., página 72, critica esta opción, que está en permanente tensión con la aplicación efectiva del principio de neutralidad fiscal en el IVA al que nos hemos referido más arriba.

de este derecho a que el sujeto pasivo utilice los bienes o derechos por cuya adquisición soporta la repercusión del IVA para las necesidades de sus operaciones *gravadas*[540].

Nos encontramos ante el llamado principio de afectación, que es uno de los pilares que sustenta el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el IVA. Parte de la doctrina ha distinguido en este principio una doble acepción[541]. Por un lado, y en su primera acepción, el principio se refiere a que los bienes y derechos adquiridos, por los que se soporta IVA, deben quedar afectos a una actividad económica incluida dentro del ámbito de aplicación del impuesto, de tal forma que no podrán deducirse las cuotas soportadas afectas a actividades u operaciones no sujetas al IVA.

Por otro lado, y ya dentro del ámbito de las actividades sujetas, la segunda acepción del principio alude a que los bienes y derechos adquiridos deben afectarse por el sujeto pasivo a operaciones que generen el derecho a la deducción. Con esta segunda acepción se está haciendo mención, principalmente, a que las cuotas de IVA que se pretenden deducir se hayan soportado por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la realización de actividades gravadas con el IVA o que disfruten de una exención plena (señaladamente, pero no sólo, las exportaciones), en contraposición con las operaciones que disfrutan de exenciones limitadas, que restringen el derecho a la deducción de los empresarios o profesionales. En otras palabras, en esta segunda acepción se exige que los bienes y derechos adquiridos se destinen a la realización de operaciones que generen derecho a deducción.

---

[540] Terra, Ben & Kajus, Julie, "*Commentary on European VAT*", op. cit., página 37 del capítulo 10: "*The introductory sentence of Article 168 limits (cf. the phrase "in so far as") the entitlement of the taxable person to deduction to goods and services used for the purposes of his taxable transactions*".

[541] Longás Lafuente, Antonio, "El derecho a la deducción en IVA y el principio de afectación en sujetos pasivos duales. Necesaria adecuación de la norma nacional a la directiva IVA", *Revista Quincena Fiscal*, número especial 10, 2017, página 2.

A mi juicio el principio de afectación se circunscribe, en realidad, a la primera de las dos condiciones que acabamos de describir. Es una cuestión de hecho, atinente a que los bienes y derechos adquiridos por el empresario sujeto pasivo sean utilizados materialmente en la realización de sus actividades empresariales o profesionales, o, en otras palabras, en la realización de actividades sujetas al impuesto. Para acreditar esta realidad veremos que la normativa aplicable permite al sujeto pasivo utilizar los medios de prueba que considere pertinentes. La segunda acepción que comentábamos es, en realidad, un fenómeno distinto, relacionado con la calificación de las actividades sujetas al IVA como exentas o no exentas en función de que reúnan los requisitos objetivos y subjetivos que caracterizan a las exenciones en el IVA. En este caso el cálculo del IVA deducible obedece a reglas distintas, básicamente a la regla de la prorrata, que, a diferencia de lo que hemos visto en la primera acepción, es una regla objetiva y no discutible en principio[542].

La Directiva dice en su artículo 168 que el sujeto pasivo tendrá el derecho a la deducción "*en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas*", que sería la primera de las dos acepciones del principio de afectación comentadas -o principio de afectación en sentido estricto-. La segunda acepción se desarrolla en los artículos 169 y 170 siguientes, que, junto al citado artículo 168, aluden a las operaciones sujetas al impuesto que generan derecho a la deducción del IVA soportado.

En España la LIVA señala en su artículo 92.dos que el derecho a la deducción sólo procederá "*en la medida en que los bienes y servicios se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley."* El citado artículo 94.uno se refiere a las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción, que son, de forma muy resumida, las operaciones sujetas y no exentas, o bien las operaciones sujetas que gocen de una exención plena, es decir,

[542] Coincidimos en este punto con el criterio manifestado por Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., páginas 294 y 295.

de las que otorgan el derecho a deducir el IVA soportado (por ejemplo, las exportaciones).

Como señala Longás Lafuente, además de en los artículos 92 y 94 citados, el principio de afectación aparece diseminado en otros artículos del Título VIII de la LIVA, dedicado a las deducciones y devoluciones en el impuesto. Así, el artículo 93.cuatro prohíbe la deducción de cuotas de IVA soportadas por la adquisición o importación de bienes y servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, elemento intencional al que se vuelve a hacer mención en el artículo 99.dos. Otro ejemplo es el artículo 95.uno, que limita el derecho a deducir de los empresarios o profesionales que no afecten los bienes y derechos adquiridos directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional[543].

Todo lo anterior nos lleva a que, en relación con el derecho a la deducción del IVA de los organismos de Derecho público, nos podemos encontrar con que, dentro del amplio abanico de actividades que éstos llevan a cabo, aparezcan actividades sujetas y actividades no sujetas al impuesto, y que los bienes y derechos adquiridos por esos organismos puedan estar total o parcialmente afectos a cada uno de esos dos tipos de actividades. La aplicación a esta variedad de casos de la primera acepción del principio de afectación, o del principio de afectación en sentido estricto, nos conduce a una primera casuística, consistente en determinar qué cuotas de IVA soportadas se pueden deducir esos organismos en cada caso.

En segundo lugar, dentro de las actividades sujetas al impuesto que realicen los organismos de Derecho público, es posible que coexistan actividades cuya realización origine el derecho a la deducción del IVA soportado y actividades que

[543] Longás Lafuente, Antonio, "El derecho a la deducción en IVA y el principio de afectación en sujetos pasivos duales. Necesaria adecuación de la norma nacional a la directiva IVA", op. cit., página 4. Por su parte, Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 284, también señala esta diversidad de preceptos de los que se puede inferir la imposibilidad de deducir cuotas de IVA soportadas que no cumplan el principio de afectación.

no generen dicho derecho. En estos casos, como es conocido, los artículos 102 y siguientes de la LIVA, en línea con lo dispuesto en los artículos 173 y siguientes de la Directiva del IVA, establecen la regla de la prorrata como forma de calcular el porcentaje de IVA soportado que el sujeto pasivo que se encuentre en esta situación tendrá derecho a deducir en cada momento.

El engarce de estas dos realidades no es fácil. Para empezar, durante muchos años hubo serias dudas jurídicas sobre la forma en que los denominados "entes duales", es decir, aquellos organismos de Derecho público que realizaban simultáneamente actividades sujetas y actividades no sujetas del artículo 7.8º, debían calcular el IVA soportado que se podían deducir. De hecho, la deducción de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios que esos organismos destinaban de forma simultánea a la realización de actividades no sujetas del artículo 7.8º y a actividades sujetas al impuesto no era, en principio, posible como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 95, apartados uno y dos, de la LIVA, que impide a los empresarios y profesionales deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y *exclusivamente*[544], a su actividad empresarial o profesional.

[544] La cursiva es nuestra para remarcar la importancia de este adverbio. La inserción de esta limitación del derecho a deducir, que obliga a los empresarios y profesionales a afectar los bienes y servicios adquiridos *exclusivamente* a su actividad empresarial o profesional para poder deducir el IVA soportado, ha sido denunciada por la doctrina como una posible extralimitación del legislador español, que ha introducido una exigencia que no se desprende de la Directiva del IVA de 2006 que, como ya hemos visto, acepta en su artículo 168 la deducción proporcional del impuesto soportado en función de la afección real de los bienes y servicios a la actividad empresarial o profesional. Coincido con esos autores en que, al menos, hay dudas razonables, pues, en efecto, esta limitación no se contiene en la Directiva. La extralimitación, en todo caso, no afectaría a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión, para los cuales el apartado tercero del artículo 95 de la LIVA sí acepta la regla de proporcionalidad. Los siguientes autores se han ocupado de esta posible extralimitación: Jiménez Compaired, Ismael, "Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., páginas 484 y siguientes; Longás Lafuente, Antonio, "El derecho a la deducción en IVA y el principio de afectación en sujetos pasivos duales. Necesaria adecuación de la norma nacional a la directiva IVA", op. cit., apartado II; Calvo Vérgez, Juan, "La discutida compatibilidad del art. 95.tres de la LIVA con la Jurisprudencia Comunitaria: algunas consideraciones", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 21, noviembre de 2019; Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 282; Pascual González, Marcos Manuel, "La conflictividad sobre el derecho a la deducción en el IVA aún no resuelta en España", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 1, enero de 2022; Longás Lafuente, Antonio, "Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor

La solución a esta cuestión se retrasó en nuestro ordenamiento jurídico hasta el año 2015, cuando entró en vigor la modificación introducida en la LIVA por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en virtud de la cual se añadió un nuevo apartado cinco al artículo 93 destinado específicamente a resolver esta cuestión. A ello nos referimos seguidamente.

4 La deducción del IVA en los organismos de Derecho público: el artículo 93.cinco de la LIVA

El artículo 93 de la LIVA se titula "Requisitos subjetivos de la deducción". Es en este artículo donde el legislador ha decidido insertar la regla que en la actualidad sirve para determinar cuánto IVA soportado pueden deducirse los organismos de Derecho público en función de que, o bien todas sus actividades estén sujetas al impuesto, o bien todas estén no sujetas por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA, o bien, que es lo más frecuente, que realicen en parte actividades sujetas y en parte actividades que estén no sujetas por aplicación de dicho artículo[545]. La regla se recoge en el apartado cinco del citado artículo 93, que dice literalmente así:

Añadido", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 139, de octubre-diciembre de 2022, páginas 159 y siguientes. En lo referido a los organismos de Derecho público, el TEAC y la Dirección General de Tributos habían reconocido esta extralimitación, y habían aceptado una deducción proporcional del impuesto antes incluso de la introducción en 2015 del nuevo artículo 93.cinco al que luego nos referiremos, que acepta esta posibilidad en contraposición con la *exclusividad* exigida por el artículo 95. Por todas, véase la resolución del TEAC de 19 de julio de 2023, dictada en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio 00-06654-2022, que impone la aplicación directa del artículo 168 de la Directiva del IVA para atenuar el exceso cometido por el legislador español al introducir el adverbio *exclusivamente* en el citado artículo 95 de la LIVA.

[545] La ubicación de esta regla mediante la inserción de un nuevo apartado cinco en el artículo 93 de la LIVA ha recibido críticas por la falta de sistemática que supone. El artículo 93 de la LIVA se titula "Requisitos subjetivos de la deducción". Es cierto que el nuevo apartado cinco que comentamos se refiere a un tipo específico sujetos pasivos (los organismos de Derecho público de la regla de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA), pero en realidad no regula un requisito subjetivo de la deducción, sino que regula más bien la limitación del derecho a deducir que se deriva del principio de afectación aplicado rectamente de acuerdo con el artículo 168 de la Directiva del IVA, es decir, según un criterio de proporcionalidad, si bien sólo referido a los organismos de Derecho público. La regla, por tanto, encontraría un mejor acomodo en el artículo 95, relativa a las "Limitaciones del derecho a deducir". Véase la crítica doctrinal a esta falta de sistemática en el siguiente apartado 4.3.A).

“Cinco. 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.

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 las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad.

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.

Lo previsto en este apartado no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a) del artículo 78.Dos.3.º de esta Ley.”

Tras una breve mención a cuál es el origen y el fundamento de este artículo 93.cinco de la LIVA, veremos a continuación la forma en que las distintas reglas contenidas en este precepto se aplican en el ejercicio por parte de los organismos de Derecho público de su derecho a deducir las cuotas de IVA que soporten, y haremos una exposición de los principales problemas detectados alrededor de esas reglas.

4.1 Origen y fundamento del artículo 93.cinco

La introducción del nuevo apartado cinco en el artículo 93 de la LIVA se llevó a cabo por la Ley 28/2014[546], de 27 de noviembre, y entró en vigor a partir de 1 de enero de 2015. Posteriormente, la LCSP[547] retocó la redacción de ese apartado cinco, dejándolo con la versión que hoy conocemos[548].

Como ya hemos comentado, la introducción de este apartado cinco en el artículo 93 de la LIVA vino motivada por la necesidad de regular de alguna manera la forma en que los organismos de Derecho público podían deducir el IVA soportado en aquellos casos en que llevaban a cabo tanto actividades sujetas como actividades no sujetas. Recuérdese que el problema no se planteaba con la concurrencia, dentro de las actividades sujetas, de entregas de bienes y prestaciones de servicios exentas y otras tantas no exentas, pues en este caso la solución ha venido dada en la LIVA desde la creación de este impuesto, con la aplicación de la regla de la prorrata, a la que luego nos referiremos. El problema que se planteaba aquí era de otra naturaleza,

[546] Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. La introducción del nuevo apartado cinco en el artículo 93 de la LIVA se encuentra en el artículo Primero, apartado veintitrés de esta Ley.

[547] Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014. La modificación se realizó a través de la Disposición Final décima, apartado tres, de esta Ley.

[548] En los apartados 2.3.B).d´) y 2.3.B).e´) de esta tesis doctoral explicamos de qué forma se hicieron estas dos modificaciones en la LIVA.

y se producía en un momento anterior en la lógica de aplicación de impuesto. La cuestión era resolver si los organismos de Derecho público tenían derecho a deducir el IVA que soportaban cuando adquirían bienes y servicios, y en qué cuantía, en aquellos casos en que llevaban a cabo actividades sujetas y actividades no sujetas.

Como hemos podido ver al tratar del principio de afectación, la redacción de los apartados uno y dos del artículo 95 de la LIVA impediría la deducción de todo el impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios que se destinasen o bien totalmente o bien parcialmente a actividades no sujetas, ya que en ese artículo se exige la afectación directa y exclusiva de esos servicios o bienes a actividades empresariales o profesionales[549].

Fue la propia Administración tributaria la que reconoció que la exigencia de esa afectación exclusiva iba más allá de lo que prevé el artículo 168 de la Directiva del IVA de 2006, que reconoce el derecho a la deducción en términos proporcionales, y permitió la aplicación de un criterio de deducción proporcional a lo que ella misma calificó como "entidades duales", es decir, entidades que llevaban a cabo simultáneamente actividades sujetas y actividades no sujetas al IVA. La Dirección General de Tributos empezó a recoger esta posibilidad en sucesivas consultas tributarias[550], con apoyo en la jurisprudencia del TJUE, y refiriéndose exclusivamente a organismos de Derecho público.

En particular, la Dirección General de Tributos se apoyó en la sentencia del TJUE dictada en el caso *Securenta*[551], para asegurar que, en estos casos, los Estados

[549] Recordemos que esta limitación no afecta a los bienes de inversión. Para la adquisición de este tipo de bienes, el apartado tres del artículo 95 contiene reglas para el cálculo del IVA que soportado que es posible deducir en caso de que se afecten parcialmente a actividades no empresariales o profesionales.

[550] Contestaciones a consultas tributarias V0366-09, de 23 de febrero de 2009, V0529-09, de 17 de marzo de 2009, V2353-10, de 28 de octubre de 2010 y V3101-13, de 18 de octubre de 2013.

[551] STJUE (Sala Cuarta) de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen*, (C-437/06), ECLI:EU:C:2008:166. Referido por Jiménez Compaired, Ismael, en "El IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre", op. cit., páginas 52 y 53. Longás Lafuente, Antonio, también explica estos antecedentes en "El derecho a la deducción en IVA y el

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

Estas palabras fueron plasmadas en el informe A/3/51/12 de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT sobre la tributación en el IVA de la actividad de los entes públicos[552]. En la página 75, última de este informe, la citada Subdirección señala los criterios que, a su juicio, se derivan tanto de las consultas de la Dirección General de Tributos como de la sentencia del TJUE en *Securenta*, para que los organismos de Derecho público puedan calcular las cuotas de IVA soportado que tienen derecho a deducir cuando adquieren bienes y servicios que destinan a actividades sujetas, a actividades no sujetas o a ambas simultáneamente. No vamos a reproducir esos criterios, por la sencilla razón de que son los mismos que el legislador español introdujo en la LIVA mediante la creación del nuevo apartado cinco del artículo 93, al que nos estamos refiriendo, y que inmediatamente vamos a glosar.

principio de afectación en sujetos pasivos duales. Necesaria adecuación de la norma nacional a la directiva IVA", op. cit., apartado V.

[552] Páginas 71 a 75.

Con estos antecedentes, se entiende perfectamente el sentido de la exposición de motivos de la Ley 28/2014, creadora de ese nuevo apartado cinco, cuando explica, al justificar esta medida, que, dado *que la no sujeción al Impuesto conlleva la no deducibilidad de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de las operaciones no sujetas, se aclara, en relación con la modificación realizada en la regulación de los entes públicos, que para los denominados entes públicos "duales", que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, la deducción, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, se realizará en función de un criterio razonable*.

Veamos a continuación cuáles son esos criterios razonables a los que alude esta exposición de motivos.

4.2 Reglas del artículo 93.cinco para el cálculo del IVA deducible en los entes duales

Antes de adentrarnos en el examen de las reglas contenidas en este artículo para que los organismos de Derecho público ("entes duales") puedan calcular las cuotas de IVA soportado que se pueden deducir, debemos recordar a nuestro lector que el apartado cinco del artículo 93 de la LIVA, introducido por la Ley 28/2014, fue modificado posteriormente por la LCSP, con vigencia desde 10 de noviembre de 2017, para recoger un criterio concreto al que esos organismos se pueden acoger para calcular el IVA que tienen derecho a deducir. Nos remitimos a los apartados 1.2.3.B).d´) y 1.2.3.B).e´) de esta tesis doctoral para entender la razón por la que el legislador tuvo que emplear esas dos leyes, con una diferencia temporal de tres años, para establecer la redacción final de artículo 93.cinco de la LIVA.

Dicho esto, y a la vista de la redacción actual de este artículo, podemos resumir la aplicación de estas reglas de esta manera:

A. En primer lugar, las cuotas de IVA soportadas por el organismo de Derecho público deben dividirse en tres grupos:

    1) Las que correspondan a adquisiciones de bienes y servicios que vayan a ser utilizados exclusivamente en la realización de operaciones no sujetas por causa del artículo 7.8º de la LIVA. Estas cuotas no son deducibles en proporción alguna, por lo que en este caso el cálculo terminaría aquí.

    2) Las cuotas soportadas que correspondan a adquisiciones de bienes y servicios que vayan a ser utilizados exclusivamente en operaciones sujetas. Estas cuotas, en principio, son plenamente deducibles.

    3) El tercer grupo se compone de las cuotas de IVA soportadas que correspondan a adquisiciones de bienes y servicios que vayan a ser utilizados simultáneamente tanto en operaciones sujetas como en operaciones no sujetas del artículo 7.8º de la LIVA. En este caso el sujeto pasivo puede deducirse un porcentaje de esas cuotas que él mismo tendrá que calcular 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 la LIVA[553]. Este criterio debe mantenerse en el tiempo, salvo que por causas razonables haya de procederse a su

[553] Las operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originarían el derecho a la deducción si hubieran sido realizadas en el interior del mismo.

modificación. Se permite que el cálculo se lleve a cabo utilizando de manera provisional los datos económicos del ejercicio anterior, sin perjuicio de la regularización que posteriormente haya que llevar a cabo

La Ley no aclaró en un principio cuál debía ser ese criterio, más allá de decir que debía de ser razonable y homogéneo. Lo paradójico es que el Proyecto de ley de la que luego fue la Ley 28/2014 sí recogía una sugerencia de un posible criterio de cálculo. Ese mismo criterio fue finalmente incorporado más tarde, con la modificación de la LCSP a la que hemos hecho alusión, y es el que actualmente aparece en el artículo 93.cinco[554]. Consiste en que, a elección del sujeto pasivo, se atienda 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 las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad. Insistimos en que es un criterio voluntario, pues el sujeto pasivo puede acogerse a la regla del criterio razonable y homogéneo y optar por otro criterio distinto que cumpla con estas características[555].

[554] La exposición de motivos de la LCSP justificó la introducción en el artículo 93.cinco de este criterio en que así se facilitaba la determinación del régimen de deducción de las entidades del sector público que realizan simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto.

[555] El carácter voluntario de este criterio que propone la LIVA (que utiliza la expresión "podrá atenderse") ha llevado a algún autor (Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 289) a plantearse si esa voluntariedad lo es sólo para el sujeto pasivo, o también lo es para la Administración tributaria. En mi opinión la voluntariedad es predicable tan sólo del sujeto pasivo, que es a quien el artículo 93.cinco de la LIVA se refiere desde el principio como destinatario de las reglas que este apartado contiene. Recordemos que este apartado cinco comienza con estas palabras: "Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente…", lo que, a mi juicio, indica la intención del legislador de ofrecer al sujeto pasivo -y no a la Administración tributaria- las reglas y opciones que luego se desgranan.

Este criterio voluntario que propone el artículo 93.cinco de la LIVA atiende a la proporción que representen los ingresos por operaciones sujetas en relación al total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo. Es claro, como han señalado algunos autores, que esa proporción no tiene por qué coincidir con el grado real de afectación a operaciones sujetas que tengan los bienes o servicios por cuya adquisición se soportan las cuotas de IVA que se pretende deducir. De hecho, es perfectamente posible que un sujeto pasivo se acoja a este criterio legal y que el grado de afectación que se derive de dicho criterio -y, en consecuencia, el porcentaje de IVA soportado que se va a poder deducir- sea mayor que el porcentaje real de afectación a sus necesidades empresariales que tenga el bien o servicio considerado. Esto ha merecido algunas críticas -o, si se prefiere, advertencias- por parte de esos autores, que han señalado que esta circunstancia podría suponer la conculcación del principio de afectación recogido en el artículo 168 de la Directiva del IVA, al que nos hemos referido en el precedente apartado 3.3[556], puesto que el sujeto pasivo estaría utilizando un porcentaje de afectación ficticio para calcular la cantidad de IVA soportado que tiene derecho a deducirse.

Esa circunstancia que han puesto de manifiesto esos autores puede, evidentemente, darse en la realidad de la vida económica de los organismos de Derecho público. No obstante, se trataría en todo caso de una crítica a la técnica seguida por nuestro legislador, pero en ningún caso debería llevar, al menos a nuestro juicio, a la conclusión de que los organismos de Derecho público

[556] Longás Lafuente, Antonio, "Novedades en el IVA a lo largo de 2017", op. cit., página 41; Calvo Vérgez, Juan, "El IVA de los entes públicos tras la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembres, de Contratos del Sector Público", op. cit., página 15;

que actuasen de esa manera estuvieran incurriendo en una contingencia fiscal. En primer lugar, porque esos organismos se estarían limitando a cumplir con lo que señala la Ley, y una elemental aplicación del principio de seguridad jurídica debería impedir que los sujetos pasivos en particular, y los ciudadanos en general, tuvieran que sentirse inquietos por aplicar las reglas que el ordenamiento jurídico pone a su disposición.

En segundo lugar, creemos que ese criterio es razonable porque la regla de la prorrata[557], a la que luego aludiremos, atiende también a un criterio de proporción de ingresos, sin que ello sea problemático.

Y, en tercer lugar, que además nos parece el argumento de más peso, el citado criterio también se puede justificar en que el artículo 168.bis de la Directiva del IVA de 2006[558], que regula el principio de afectación en relación con los bienes inmuebles en concreto, permite a los Estados miembros calcular esa afectación según los criterios de la regla de la prorrata (por remisión al artículo 173), es decir, según un criterio de ingresos proporcionales, y el último párrafo de ese artículo 168.bis de la Directiva del IVA permite que los Estados miembros extiendan la aplicación de este criterio a otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa, lo que parece amparar el criterio sugerido por el legislador español en el artículo 93.cinco que estamos comentando[559].

[557] Artículos 173 y siguientes de la Directiva del IVA de 2006; artículos 102 y siguientes de la LIVA.
[558] Artículo 168.bis que fue introducido en la Directiva del IVA por el artículo 1.12 de la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Entró en vigor el 15 de enero de 2010, con motivo de su publicación en el DOUE.
[559] Es muy reveladora la lectura de los considerandos 9, 10 y 11 de la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, mencionada en la nota anterior, que es la que introdujo en

Como argumento adicional cabe señalar que la Dirección General de Tributos no está poniendo ningún impedimento a la aplicación de estas reglas y a la utilización del criterio de proporción de ingresos propuesto por el artículo 93.cinco[560].

Cabe destacar, no obstante, que la Dirección General de Tributos está calificando dicho criterio de ingresos proporcionales -al que denomina "*criterio financiero*"- como de aplicación preferente, puesto que, según explica, existe una equivalencia con el propio régimen de prorrata de deducción contenido en la LIVA[561]. En esas mismas consultas la Dirección General de Tributos reconoce que el sujeto pasivo puede acogerse a la posibilidad que le otorga el artículo 93.cinco de la LIVA y utilizar un criterio distinto. En estos casos la carga de la prueba de que ese criterio alternativo es razonable y homogéneo corresponde al sujeto pasivo, sin perjuicio de las facultades de comprobación que le

---

la Directiva del IVA el citado artículo 168.bis. En esos considerandos el legislador europeo explica que el derecho a la deducción solo existe en la medida en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo a efectos de su actividad empresarial (principio de afectación), y añade que esta regla debe reforzarse para garantizar que los sujetos pasivos reciban un tratamiento idéntico en el caso de aquellos bienes inmuebles que, si bien están destinados a la actividad empresarial del sujeto pasivo, no se utilizan exclusivamente para fines relacionados con dicha actividad. Añade el legislador europeo que, si bien los bienes inmuebles y los gastos relacionados con ellos constituyen los casos más significativos, en los que es conveniente aclarar y reforzar la norma, dado el valor y larga vida económica de esos bienes y el hecho de que su uso mixto es una práctica corriente, se da la misma situación, aunque de modo menos patente y uniforme, respecto de los bienes muebles de naturaleza duradera. De conformidad con el principio de subsidiariedad, señala el considerando n.º 11 de esa Directiva, es conveniente por ello dotar a los Estados miembros de los medios necesarios para tomar las mismas medidas, si resulta apropiado, en lo que respecta a ese tipo de bienes muebles cuando forman parte del activo de una empresa. Con esto, añadimos nosotros, queda plenamente justificado, a nuestro entender, el criterio sugerido por el legislador español en el artículo 93.cinco que estamos glosando, dado que la regla de ingresos proporcionales es muy parecida a la de la prorrata, a la cual se remite el citado artículo 168.bis de la Directiva del IVA.

[560] Fórmula que, además, la propia Dirección General de Tributos está calificando como "preferente" por su equivalencia con la regla de la prorrata (consultas V3193-20, de 26 de octubre, y 0007-21, no vinculante, de 29 de abril).

[561] Consultas V3193-20, de 26 de octubre, y consulta no vinculante 0007-21, de 29 de abril.

corresponden a la AEAT. La Dirección General de Tributos sugiere que ese criterio alternativo debe basarse *en elementos propios de la actividad de la prestación*, y advierte de que la prueba del criterio de deducción justificado por el sujeto pasivo deberá referirse tanto al fundamento y elementos tenidos en cuenta para el diseño del propio criterio como al porcentaje de deducción resultante de su aplicación.

B. En segundo lugar, el siguiente paso es que las cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo que sean deducibles según los números 2) y 3) anteriores pasen, además, por los filtros de la regla de la prorrata y de la regla de los sectores diferenciados, como cualquier otra cuota de IVA soportada por los sujetos pasivos del impuesto que se pretenda deducir[562].

De esta forma quedó regulada la manera en que los llamados "entes duales" podían calcular las cuotas de IVA soportado que tenían derecho a deducirse.

Las reglas que acabamos de exponer, sobre todo tras la introducción por la LCSP en el citado artículo 93.cinco del criterio -voluntario- de la proporción entre

[562] Dado el objeto de este trabajo, no vamos a dedicar un apartado a explicar la regla de la prorrata (general o especial) ni la de los sectores diferenciados, puesto que son reglas generales en el funcionamiento del impuesto, sin que haya ninguna particularidad referida a los organismos de Derecho público. Tan sólo queremos recordar que la operativa de estos organismos incluye la mayor parte de las veces la realización conjunta de actividades declaradas exentas por la LIVA (ver apartado 8 del capítulo II de esta tesis doctoral), que no generan el derecho a la deducción del impuesto, y la prestación de servicios no exentos (gravados por el impuesto), que sí generan derecho a la deducción, lo que determina la aplicación automática de las citadas reglas, con el fin de poder calcular la cantidad de IVA soportado que el sujeto podrá deducir en cada momento (artículos 102 y siguientes de la LIVA). Para un estudio de estas reglas desde un punto de vista puramente económico, ver el trabajo de Díaz García, Consuelo, "El régimen de deducciones en el IVA", *Hacienda Pública Española*, n.º 122-3, 1992. Desde un punto de vista jurídico, los libros y artículos sobre la aplicación de las reglas de la prorrata y de los sectores diferenciados son muy numerosos. Por su claridad y exhaustividad nos permitimos citar tres de esas obras, sin desmerecer por ello a ninguna otra: Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit.; Sánchez Esteve, Julián (Coord.), "*Memento IVA 2023*", op. cit.; y Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit.

ingresos por actividades sujetas con relación a los ingresos totales del sujeto pasivo, recuerdan, inevitablemente, a la regla de la prorrata a la que más adelante haremos mención. Algún autor, de hecho, denomina a estas reglas del artículo 93.cinco como *pre-prorrata*[563], puesto que, como hemos explicado, se aplican en primer lugar y antes de la entrada en juego de la prorrata propiamente dicha[564].

4.3 Crítica del artículo 93.cinco

Las reglas contenidas en el artículo 93.cinco a las que nos acabamos de referir, en vigor desde 2015, con el añadido del criterio voluntario de cálculo introducido por la LCSP de 2017, merecen, a mi entender, una crítica en general positiva, dado que con ellas se colma una laguna de la que adolecía la LIVA en la regulación del derecho a la deducción del impuesto por parte de los organismos de Derecho público.

No obstante, hay autores que coinciden en que, aun admitiendo las virtualidades de esta reforma, hay puntos que podrían mejorarse o que son difícilmente comprensibles. De forma sintética, dichos puntos son los siguientes:

4.3.A) Una deficiente ubicación

Es la crítica que suscita mayores coincidencias en la doctrina[565].

---

[563] Verdún Fraile, Eduardo, "Una valoración jurídica de la reforma del IVA", op. cit., página 175, con cita de antiguas consultas de la Dirección General de Tributos. Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "Modificaciones en IVA para 2015", op. cit., página 67, ve rasgos de la regla de la prorrata especial.

[564] Incluso alguna sentencia ha calificado estas reglas como una especie de "*prorrata general*". Así, sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Málaga (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), número 745/2021, de 8 abril, ECLI:ES:TSJAND:2021:11100, fundamento de derecho quinto, por remisión a otra sentencia anterior de la misma Sala.

[565] Jiménez Compaired, Ismael, "El IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre", op. cit., página 53; Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "Modificaciones en IVA para 2015", op. cit., página 66; Verdún Fraile, Eduardo, "Una valoración jurídica de la reforma del IVA", op. cit., página 178; Longás Lafuente, Antonio, "Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 154 y nota a pie de página número 38.

En la sistemática de la LIVA, el apartado cinco del artículo 93 forma parte de un precepto titulado *Requisitos subjetivos de la deducción*, título que invita a cualquier operador jurídico a pensar que en este artículo probablemente se regulen las cualidades que debe reunir el sujeto pasivo que esté planteándose la deducción del IVA para poder tener derecho a ella, o, incluso, cuestiones referidas a su voluntad de destinar los bienes o servicios adquiridos a actividades empresariales o profesionales. Cuestiones, en todo caso, de naturaleza subjetiva, es decir, atinentes a la cualidad de la persona o a sus intenciones.

Sin embargo, lo que resulta difícil de imaginar en una primera lectura del precepto es que aquí, en este artículo, con ese título, va a haber todo un apartado cinco destinado a regular la forma y la cuantía en que los llamados entes duales pueden deducir el IVA que soportan por sus adquisiciones de bienes y servicios, todo ello con base en unas reglas que remiten a cuestiones de naturaleza *objetiva* (tipos de actividades, ingresos generados, etc.) pero no de naturaleza *subjetiva*, dado que la naturaleza de los entes afectados se regula ya en el artículo 7.8º de la LIVA (los "organismos de Derecho público", según la expresión que emplea el artículo 13 de la Directiva del IVA de 2006).

A nuestro juicio lo más natural hubiera sido incluir el contenido de este apartado cinco en el artículo 95 de la LIVA, titulado *Limitaciones del derecho a deducir*, pues no en vano las reglas a las que nos estamos refiriendo se refieren precisamente a eso, a las limitaciones del derecho a deducir el IVA soportado que sufren los llamados entes duales por causa de llevar a cabo conjuntamente operaciones sujetas y operaciones no sujetas del artículo 7.8º de la LIVA.

Es posible que la cuestión en sí misma no sea excesivamente trascendente, pero, a mi entender, en una materia tan compleja como la que nos ocupa, que ya de por sí, como estamos viendo a lo largo de esta tesis doctoral, produce suficiente inseguridad jurídica a todos los sujetos pasivos concernidos, sería deseable que el

legislador no generase, además, innecesarias posibilidades de confusión entre los operadores jurídicos afectados[566].

4.3.B) ¿Qué ocurre con el sector privado y con otras operaciones distintas de las del artículo 7.8º de la LIVA?

Como hemos visto en el apartado 3 precedente, el artículo 95.uno y dos de la LIVA, en tanto que exige la afectación *exclusiva* de los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo a sus actividades empresariales o profesionales, como requisito necesario para poder deducir el IVA soportado, es contradictorio con la regla de proporcionalidad contenida en el artículo 168 de la Directiva del IVA.

En el caso de los organismos de Derecho público que llevan a cabo conjuntamente actividades sujetas al IVA y actividades no sujetas por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA -a los que la Administración tributaria denomina *entes duales*-, la solución a esa posible infracción de la Directiva ha venido dada por el artículo 93.cinco de la LIVA que estamos comentando, que permite al sujeto pasivo que se encuentre en esta situación utilizar un criterio razonable y homogéneo de imputación de cuotas para calcular el importe de IVA soportado que se puede deducir en cada momento, hasta el punto de que el citado artículo acepta como regla preferente la aplicación de un criterio o regla de proporcionalidad entre los ingresos generados por ambos tipos de actividades.

Sin embargo, esta solución está prevista tan sólo para los organismos de Derecho público que lleven a cabo actividades no sujetas de acuerdo al artículo 7.8º de la LIVA, artículo al que hemos dedicado todo el capítulo II de esta tesis. Nada se dice de los sujetos de Derecho privado. La duda surge entonces inevitable. Longás Lafuente lo expresaba con mucha claridad: "*Conociendo el desajuste del artículo 95.Uno y Dos de la LIVA a la Directiva IVA, resulta extraño que el legislador no*

[566] La Constitución Española garantiza en su artículo 9.3 el principio de seguridad jurídica. La cita del profesor D. Fernando Sáinz de Bujanda que hemos colocado al inicio de esta tesis, como pórtico de este trabajo, explica mucho mejor de lo que pueda hacerlo yo la importancia de este principio.

prevea para todos los sujetos pasivos una regla como la prevista en el artículo 93.Cinco, y conociendo la aplicación directa del artículo 168 de la Directiva, no puede dejar exclusivamente a los órganos de aplicación de los tributos y revisores, tanto administrativos como jurisdiccionales, la atribución de aplicar las reglas sobre el Derecho de la Unión a sabiendas de una redacción incorrecta de la ley nacional"[567].

El estudio de cuál sea la solución que los sujetos de Derecho privado deban dar a esta cuestión excede del ámbito de esta tesis doctoral[568]. En este momento nos limitaremos a dejar constancia de esta crítica, que no lo es tanto al contenido del citado artículo 93.cinco como a la circunstancia de que el legislador no haya previsto algún tipo de solución parecida o similar para las entidades privadas que se puedan encontrar en la misma situación (prestación conjunta de actividades sujetas y no sujetas).

La omisión del legislador, además de suponer un problema jurídico de primer orden para los operadores privados, es también, permítasenos la expresión, una cuestión de mal gusto. No es de recibo que, en un impuesto que está dirigido primordialmente a la actividad empresarial o profesional de los sujetos de Derecho privado, el legislador (que no deja de ser parte también del sector público en un sentido muy laxo) se haya tomado el esfuerzo de solucionar este problema tan sólo para los organismos de Derecho público, y haya dejado en el limbo jurídico a los

[567] Longás Lafuente, Antonio, "Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., páginas 160 y 161. Verdún Fraile, Eduardo, en "Una valoración jurídica de la reforma del IVA", op. cit., página 179, ya señaló esta omisión, al igual que De Miguel Canuto, Enrique, en "Las actuaciones de los entes públicos ante el IVA", op. cit., apartado IV.

[568] Longás Lafuente, en la misma obra de la nota precedente, aboga por que el sujeto pasivo de Derecho privado, ante esta laguna legal, aplique la analogía y se acoja a la misma solución que propone el artículo 93.cinco para los organismos de Derecho público. Personalmente no veo posible otra solución, y, a mi juicio, esta propuesta encuentra encaje en el artículo 168 de la Directiva del IVA. No obstante, otros autores no lo ven tan claro. Calvo Vérgez, Juan, en "El IVA de los entes públicos tras la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembres, de Contratos del Sector Público", op. cit., páginas 15 y 16, considera que esta solución estaría en contradicción con la "exclusividad" que exige el artículo 95.Uno y Dos.

sujetos de Derecho privado, que se enfrentan exactamente al mismo problema, y que son, por naturaleza, quienes por mandato legal sostienen principalmente la gestión y recaudación de este impuesto[569].

Recordemos, no obstante, que el problema se ciñe al IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios que no sean bienes de inversión, pues ya hemos señalado que para los bienes de inversión el artículo 95.tres contiene diversas reglas específicas de cálculo del IVA deducible, reglas que no contradicen el artículo 168 de la Directiva de 2006[570].

Parecidas consideraciones cabría hacer en relación con los organismos de Derecho público cuyas actividades quedan no sujetas al IVA, no por el artículo 7.8º -actividades de los organismos de Derecho público en general-, sino por el artículo 7.9º, referido a las concesiones y autorizaciones administrativas. El artículo 93.cinco al que estamos aludiendo tampoco contiene una referencia a este supuesto.

Y, por último, algún autor ha ido más allá, y ha señalado que tampoco queda claro qué ocurre con el derecho a la deducción cuando el organismo de Derecho público lleva a cabo actividades que quedan fuera del ámbito de aplicación del IVA no porque el artículo 7 las incluya en algún supuesto de no sujeción, sino, sencillamente, porque no reúnen los requisitos generales para que puedan considerarse como actividades empresariales o profesionales[571].

---

[569] La omisión del legislador es, si cabe, más sangrante cuando se considera que, la sentencia del TJUE en la que se basó para la aprobación del apartado cinco del artículo 93 de la LIVA que estamos glosado [STJUE (Sala Cuarta) de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen*, (C-437/06), ECLI:EU:C:2008:16], analiza esta problemática en relación con una sociedad de cartera, es decir, para resolver el problema al que se enfrentaba una entidad de Derecho privado.

[570] Longás Lafuente, Antonio, "Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 161, opina que ese artículo tiene "un mayor grado de adecuación a la Directiva". Pascual González, Marcos Manuel, en "La conflictividad sobre el derecho a la deducción en el IVA aún no resuelta en España", op. cit., considera que "la norma interna se ajusta a la Directiva".

[571] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 288. Este autor se inclina por la tesis de que también en ese supuesto se debe permitir la aplicación de las reglas del artículo 93.cinco, en parte porque la afectación exclusiva que propugna el artículo 95, como hemos visto, contraviene la Directiva del IVA, y en parte porque la propia Dirección General

Como señaló Sánchez Gallardo[572], si la no sujeción al IVA de las actuaciones de las Administraciones públicas puede venir dada tanto por la aplicación particular del artículo 7.8º de la LIVA como por otras circunstancias, la autolimitación que se impone el artículo 93.cinco (en el sentido de ceñirse tan solo a los supuestos de no sujeción del artículo 7.8º) no se entiende.

No obstante, a pesar del silencio de la Ley, es de destacar el esfuerzo de la Dirección General de Tributos por aclarar estas incertidumbres, y, mediante las contestaciones a las consultas tributarias que le van planteando los organismos de Derecho público afectados por estas cuestiones, hacer luz sobre cuál deba ser la interpretación correcta que, a su juicio, deba darse al conjunto de normas que estamos exponiendo, basándose principalmente en la jurisprudencia del TJUE en la que nuestro legislador se apoyó para aprobar el artículo 93.cinco de la LIVA al que nos estamos refiriendo.

A modo de ejemplo, la Dirección General de Tributos, en su contestación vinculante a la consulta tributaria V0693-20, de 3 de abril, parece resolver de una

---

de Tributos parece aceptar esta posibilidad en diversas contestaciones a consultas tributarias. Las consultas a las que alude este autor, que seguidamente citaré, más otras que he localizado yo, parecen aceptar, efectivamente, que los criterios sugeridos por el artículo 93.cinco en orden a calcular la cantidad de IVA que tienen derecho a deducir los sujetos pasivos en los supuestos de realización conjunta de actividades sujetas y actividades no sujetas del artículo 7.8º de la LIVA sirven también para los casos de realización conjunta de actividades sujetas y actividades no sujetas *en general*, no necesariamente las no sujetas del artículo 7.8º. La cursiva es mía. Las consultas, desgraciadamente, no son tan claras, sino que obligan al lector a hacer una cierta labor de interpretación y a darse cuenta de que la Dirección General de Tributos, al referirse a las actividades no sujetas, está omitiendo la mención al artículo 7.8º de la LIVA, de donde se sigue que está permitiendo la extensión de los criterios del artículo 93.cinco a supuestos de actividades no sujetas por motivos distintos del artículo 7.8º de la LIVA. Las contestaciones vinculantes citadas por ese autor son de fecha 18 de diciembre de 2007, 27 de febrero de 2015 y 5 de octubre de 2018. Por mi parte, añado la V2702-18, la V2695-18 y la V2694-18, las tres de 5 de octubre, la V3353-19, de 10 de diciembre, y la V2438-23, de 7 de septiembre. Hay muchas más en el mismo sentido. Longás Lafuente, Antonio, en "Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 161, también se hace eco de esta tendencia de la Dirección General de Tributos, y señala la paradoja de que este Centro Directivo no permite extender ese criterio a los empresarios o profesionales personas físicas.

[572] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 283

tacada todas estas dudas, puesto que aplica sin mayores problemas las reglas del artículo 93.cinco también a aquellos casos en que las entidades duales lo son por realizar operaciones no sujetas del artículo 7.9º de la LIVA (concesiones administrativas) o cualquier otra operación no sujeta en general (no necesariamente por la no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA). En su contestación la Dirección General de Tributos no dice expresamente que las reglas del artículo 93.cinco sean de aplicación también a estos supuestos, que en el fondo sería tanto como arrogarse un papel propio del legislador, sino que se limita a decir -que no es poco, dados los silencios de la Ley- que las reglas que hemos expuesto en el apartado 4.2 precedente son de aplicación a estos supuestos porque así se deriva de la jurisprudencia del TJUE, señaladamente del caso *Securenta*[573].

Sin desdeñar el esfuerzo de la Dirección General de Tributos en tratar de colmar esta laguna legal, no está de más advertir que esa auténtica invocación del efecto directo de la Directiva del IVA que se deriva del criterio de la Dirección General no puede nunca hacerse en perjuicio del contribuyente, pues es sabido que el efecto directo vertical descendente de una directiva (es decir, la pretensión de un Estado miembro de aplicar directamente sobre el contribuyente las disposiciones de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente) está expresamente prohibido y excluido por la jurisprudencia del TJUE y de nuestro Tribunal Supremo[574].

---

[573] STJUE (Sala Cuarta) de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen*, (C-437/06), ECLI:EU:C:2008:16, que ya sabemos es la sentencia en la que tienen su origen las reglas del artículo 93.cinco de la LIVA, si bien esas reglas ya habían sido recogidas en sus consultas por la Dirección General de Tributos antes de la aparición de dicho apartado cinco en el artículo 93 de la LIVA.

[574] La STS, sala de lo contencioso-administrativo, de 10 de junio, recurso 835/2021, ECLI:ES:TS:2021:2570, afirma esta proscripción, y recoge un completo resumen de la jurisprudencia del TJUE sobre esta cuestión. La doctrina también se ha encargado de recordar que el efecto directo de una directiva es una posibilidad que, bajo ciertos requisitos, reconoce el TJUE *a los particulares*, para que éstos puedan invocar, ante los jueces y tribunales internos, las disposiciones de la directiva para oponerse a cualquier disposición interna contraria a la directiva y, al mismo tiempo, para solicitar el reconocimiento de los derechos que ésta, en su caso, les otorgue. Son palabras de Vega Borrego, Félix Alberto, en "Consecuencias de la incorrecta ejecución de las directivas en materia tributaria", *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, n.º 186, 1998, página 61.

4.3.C) La exclusión de ciertas actividades de gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura

La modificación producida en el artículo 93.cinco de la LIVA por la LCSP, en vigor desde 10 de noviembre de 2017, incluyó el añadido de la siguiente frase: "*Lo previsto en este apartado no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a) del artículo 78.Dos.3.º de esta Ley.*"

La citada letra a) del artículo 78.Dos.3º de la LIVA, también introducida por la LCSP, se refiere a "*La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.*" El contexto de esta mención es que, según el artículo 78.Dos.3º de la LIVA, dentro del concepto de contraprestación, y, por lo tanto, dentro de la base imponible del IVA, deben incluirse las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto. Sin embargo, y como explicaremos con detalle en el próximo apartado 5.2.B), en la citada letra a) se establece que no se consideran subvención vinculada directamente al precio -y no forman parte, por tanto, de la base imponible- las aportaciones dinerarias que las Administraciones Públicas realicen para financiar la gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que *no exista una distorsión significativa de la competencia*[575], sea cual sea su forma de gestión. En consecuencia, estas aportaciones no van a suponer el devengo del IVA en sede del perceptor de la ayuda.

Ahora bien, esta no sujeción al IVA podría tener su contrapartida en que los organismos de Derecho público beneficiarios de esas aportaciones vieran reducido su derecho a deducir el IVA soportado por sus adquisiciones de bienes y servicios,

[575] La cursiva es mía.

puesto que las operaciones no sujetas al impuesto limitan, en principio, el derecho a la deducción[576].

Frente a esto se alza el último inciso del artículo 93.cinco al que nos estamos refiriendo, introducido por la LCSP, que señala expresamente que este apartado cinco no es de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos que se lleven a cabo en las señaladas condiciones del 78.Dos.3º.a). La redacción de ese último inciso podría hacer pensar, en una primera lectura, que las entidades beneficiarias de esas subvenciones a las que se refiere este último artículo no tendrían derecho a la deducción del IVA soportado, por la entrada en juego inmediata del artículo 95 y su exigencia de exclusividad en la afectación de los bienes y servicios adquiridos a la realización de actividades empresariales o profesionales. Sin embargo, el preámbulo de la LCSP explica lo siguiente:

> "… se hace necesario excluir desde la entrada en vigor de esta modificación normativa, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones que constituyen la base imponible de las operaciones sujetas al IVA, aquellas aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de competencia pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal o, determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones.
>
> *Estas aportaciones financieras que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones no limitarán el derecho a la deducción del Impuesto soportado por estos operadores*[577]."

[576] Es la propia Dirección General de Tributos la que califica este supuesto (el de las subvenciones que no tienen la consideración de subvención vinculada al precio ni son, por tanto, contraprestación de operación alguna sujeta al impuesto) como aportaciones públicas que *no estarían sujetas* al impuesto, de donde se sigue que esa no sujeción limita el ejercicio de la deducción del impuesto soportado por el sujeto pasivo (contestación a consulta tributaria 0007-21, de 29 de abril.)

[577] También aquí la cursiva es mía.

Nótese que el último párrafo del texto transcrito contiene una interpretación auténtica de cuál es la intención del legislador al incluir en el artículo 93.cinco de la LIVA el último inciso al que nos estamos refiriendo. Por lo tanto, en contra de lo que pudiera parecer tras la primera lectura que proponíamos de ese último párrafo del 93.cinco de la LIVA, la realidad es que lo que la Ley quiere decir -porque así nos lo aclara el propio legislador- es que las entidades que perciban este tipo de subvenciones no van a recibir en materia de deducciones el tratamiento de los llamados "entes duales", sino uno más beneficioso aún, dado que no van a ver limitado su derecho a la deducción a pesar de que la percepción de esas subvenciones se configura como una auténtica no sujeción[578].

Es de suponer que esta decisión del legislador está basada en el hecho de que se trata de operaciones en las que no hay distorsiones significativas de la competencia[579], razón por la que la LIVA, a pesar de la no sujeción al impuesto de esas subvenciones, permite a estos operadores la deducción del IVA soportado, en contra de lo que pudiera desprenderse de aplicarse las reglas generales del impuesto. Si esa es la razón de esta decisión, también cabe señalar que, a mi entender, el otorgamiento en estos casos del derecho a la deducción tiene encaje dudoso con la normativa general del impuesto recogida en la Directiva del IVA. La doctrina, de

[578] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 294, a cuyo criterio nos sumamos.

[579] El preámbulo de la LCSP explica que la no existencia de distorsiones significativas de la competencia en estos casos se producirá generalmente porque, al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración, no se prestarán en régimen de libre concurrencia, como por ejemplo ocurrirá con los servicios de transporte municipal o con determinadas actividades culturales financiadas con esas aportaciones. No obstante, esta indicación tan genérica no va a ser suficiente en la mayor parte de los casos para saber si hay una distorsión significativa de la competencia. Para resolver esta cuestión, la Dirección General de Tributos suele acudir a los criterios sentados por la STJUE de 19 de enero de 2017, *National Roads Authority*, (asunto C-344/15), ECLI:EU:C:2017:28, apartados 39 a 44. El TJUE, con cita de sentencias anteriores, explica que las distorsiones significativas de la competencia deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado específico, y con respecto, no sólo a la competencia actual, sino también a la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética. Las consultas V1728-19, de 9 de julio, y la V0693-20, de 3 de abril, citan estos criterios del TJUE.

hecho, ha manifestado dudas sobre ese encaje[580]. La Dirección General de Tributos, sin embargo, no ha manifestado hasta el momento dudas sobre si esta regla es transposición correcta de la Directiva del IVA de 2006[581].

Volveremos sobre esta última regla en el próximo apartado 5.2.B), cuando examinemos las excepciones a la regla general del artículo 78.Dos.3º de la LIVA de incluir en la base imponible del impuesto a las subvenciones vinculadas al precio.

5 La percepción de subvenciones por los organismos de Derecho público y su inclusión en la base imponible del impuesto

5.1 Introducción. La normativa de la Unión Europea

El artículo 73 de la Directiva del IVA de 2006 incluye, dentro de la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto, las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

En nuestro país, el artículo 78.dos.3º de la LIVA recoge esta misma regla, y establece que las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al IVA se incluyen dentro del concepto de contraprestación, a efectos de calcular la base imponible del impuesto.

[580] Calvo Vérgez, Juan, "El IVA de los entes públicos tras la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembres, de Contratos del Sector Público", op. cit, páginas 19 y siguientes; Longás Lafuente, Antonio, "Novedades en el IVA a lo largo de 2017", op. cit., páginas 35 a 37; Longás Lafuente, Antonio, "Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 160, nota 38 a pie de página; Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 294.

[581] Contestación vinculante a la consulta tributaria V0693-20, de 3 de abril. En su apartado 4º, la Dirección General de Tributos afirma que, en un caso en que se produce una aportación dineraria de las del artículo 78.dos.3º.a) de la LIVA, concretamente para una actividad de fomento de la cultura, *la percepción de estas aportaciones por parte del Consorcio no limita el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de bienes y servicios efectuados en el ejercicio de su actividad*.

Esta regla puede afectar a numerosos organismos de Derecho público, sobre todo del sector público institucional[582], en tanto en cuanto son entidades susceptibles de recibir subvenciones o aportaciones de las Administraciones públicas de las que dependen, en orden a financiar su funcionamiento o la prestación de los servicios públicos que éstas les encomiendan.

La relevancia de las reglas que vamos a examinar viene dada por una doble vertiente. De un lado, por la eventual obligación que pueden tener esas entidades de incluir en la base imponible el importe de esas subvenciones y de recoger en sus correspondientes declaraciones de IVA el impuesto devengado, además de repercutirlo a los destinatarios de los bienes o servicios. De otro lado, en aquellos casos en que la Ley establezca que una determinada subvención no debe incluirse en la base imponible del impuesto, deberá tenerse en cuenta la posible limitación del derecho de esas entidades a deducir el IVA soportado en su actividad, a lo cual también nos referiremos.

La razón de esta norma -la inclusión en la base imponible del IVA de las subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas al impuesto- se infiere de los dos artículos citados. En ambos se indica que la base imponible está constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio vaya a obtener, bien del adquirente de los bienes, bien del destinatario de la prestación o bien de un tercero.

Según esa lógica, cuando un sujeto pasivo lleva a cabo una operación sujeta al impuesto, y, además del precio que cobra de su cliente, percibe una subvención que de alguna forma está vinculada directamente con el precio de la venta, cabe entender

[582] Artículo 2.2 de la LRJSP: *a) Cualesquiera organismos públicos y entidades de derecho público vinculados o dependientes de las Administraciones Públicas; b) Las entidades de derecho privado vinculadas o dependientes de las Administraciones Públicas que quedarán sujetas a lo dispuesto en las normas de esta Ley que específicamente se refieran a las mismas, en particular a los principios previstos en el artículo 3, y en todo caso, cuando ejerzan potestades administrativas; c) Las Universidades públicas que se regirán por su normativa específica y supletoriamente por las previsiones de la presente Ley.*

que la contraprestación total que ha percibido por esa operación se compone tanto del importe pagado por el adquirente del bien o servicio como del importe recibido de un tercero, en este caso del organismo de Derecho público concedente de la subvención o ayuda[583]. En definitiva, la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado[584].

Esto supone, en la práctica, que el sujeto pasivo tendrá que repercutir e ingresar el IVA no sólo sobre el precio que el destinatario de la operación le haya pagado, sino también sobre el importe de la subvención vinculada a dicho precio[585]. Cuestión distinta es a quién le tendrá que repercutir el empresario el IVA correspondiente a la subvención. Algún autor ha sostenido que el IVA en este caso también se debe repercutir al destinatario de la operación, por ser la persona que realiza el acto de consumo, que es la manifestación de riqueza -añadimos nosotros- sobre la que recae el impuesto, según el artículo 1 de la LIVA[586].

Sin embargo, y aunque comparto, por las razones citadas, esa postura, es de destacar que el TEAC, en una resolución dictada en 2023 en un recurso de alzada para unificación de criterio, ha señalado que lo correcto es que el IVA correspondiente

[583] La doctrina suele referirse a esta regla como un supuesto de recalificación jurídica, en el sentido de que la normativa del impuesto permite prescindir del *nomen iuris* de la subvención y tratarla como precio, siempre que la función jurídica de dicha subvención sea equiparable a un precio, lo que requiere la existencia de contraprestación (Sánchez Huete, Miguel Ángel, "El IVA de las subvenciones vinculadas al precio. Intereses, lógicas y vaivenes normativos", op. cit., apartado III.)
[584] STJUE, de 24 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or*, (asunto C-151/13), ECLI:EU:C:2014:185, apartado 30, con cita de más jurisprudencia.
[585] Con ello también se consigue respetar el principio de neutralidad del IVA y evitar que se deje de soportar la carga del impuesto cuando se adquiere un bien o un servicio para su consumo sin contraprestación o a cambio de una contraprestación inferior a la que sería exigible en iguales conficiones de oferta y demanda (Banacloche Pérez-Roldán, Julio, "Las subvenciones en el IVA", *Impuestos*, n.º 6, marzo de 2000.) Este autor añade que "*(e)sto es Ciencia de la Hacienda, la ciencia de la Justicia distributiva*".
[586] Sánchez Huete, Miguel Ángel, "El IVA de las subvenciones vinculadas al precio. Intereses, lógicas y vaivenes normativos", op. cit., apartado II.1. También Banacloche Pérez-Roldán, Julio, "Las subvenciones en el IVA", op. cit., página 3, y Rodríguez Correa, Jaime, "Subvenciones en el IVA: la sentencia *Le Rayon d'Or* y su interpretación por el TEAC", *Carta Tributaria*, n.º 10, enero de 2016, página 13, con cita de consultas tributarias en este sentido.

a la subvención se repercuta a la entidad concedente de la ayuda, sin perjuicio de que pueda entenderse que, de acuerdo con lo pactado por las partes, la subvención se concedió "IVA incluido"[587]. Si esto es así, se abre un abanico de problemas en la gestión de esta materia por parte de las entidades beneficiarias de las ayudas, empezando por el principal, que va a ser el determinar si la subvención recibida lleva el IVA incluido o no.

La norma, según el TJUE, tiene también un claro componente anti-elusión, pues pretende someter al IVA la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación. Con arreglo a su tenor literal, según el Tribunal, dicho precepto de la Directiva se aplica cuando la subvención está directamente vinculada al precio de la operación en cuestión[588].

Ahora bien, la aparente claridad de estas ideas generales choca con los problemas que surgen en su aplicación práctica, empezando por el hecho de que no existe en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea una definición de qué es una subvención[589].

El TJUE, en una lejana sentencia, señaló que, según la terminología usual, una subvención es una prestación en metálico o en especie que se concede en apoyo de una empresa, aparte del pago, por el comprador o el usuario de los bienes o servicios que dicha empresa produzca[590]. La Organización Mundial del Comercio, en el artículo 1 de su Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, recoge una amplísima definición de subvención[591].

---

[587] Resolución del TEAC de 21 de febrero de 2023, recurso de alzada para unificación de criterio 00-02211-2022, fundamento de derecho tercero.

[588] STJUE de 14 de julio de 2004, *Comisión contra Alemania*, (asunto C-144/02), ECLI:EU:C:2004:444, apartados 26 y 27.

[589] Terra, Ben & Kajus, Julie, "*A Guide to the European VAT Directives*", nota 759 a pie de página. En dicha nota se cita la sentencia y la definición de subvención a la que seguidamente aludiremos.

[590] STJUE de 23 de febrero de 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg contra la Alta Autoridad de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero* (asunto C-30/59), apartado B.1.

[591] *Artículo 1: Definición de subvención*

Sin embargo, y a pesar de estas consideraciones, lo cierto es que el concepto de subvención vinculada al precio es una noción autónoma del Derecho de la Unión, y no un concepto que se pueda elaborar a partir del derecho interno de los Estados miembros[592]. Dado que el derecho positivo de la Unión no ofrece una definición, es precios acudir a los perfiles de esta figura que se han ido decantando tanto en los documentos emanados de las instituciones de la Unión como, sobre todo, en la jurisprudencia del TJUE que vamos a citar.

Por otro lado, además de la ausencia en la normativa europea de una definición legal a estos efectos de lo que sea una subvención, las dificultades se acrecientan cuando se trata de saber cuándo una subvención está directamente vinculada al precio[593], así como de distinguir las subvenciones directamente vinculadas al precio

---

1.1 A los efectos del presente Acuerdo, se considerará que existe subvención:
a) 1) cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un Miembro (denominados en el presente Acuerdo "gobierno"), es decir:
i) cuando la práctica de un gobierno implique una transferencia directa de fondos (por ejemplo, donaciones, préstamos y aportaciones de capital) o posibles transferencias directas de fondos o de pasivos (por ejemplo, garantías de préstamos);
ii) cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales);
iii) cuando un gobierno proporcione bienes o servicios -que no sean de infraestructura general- o compre bienes;
iv) cuando un gobierno realice pagos a un mecanismo de financiación, o encomiende a una entidad privada una o varias de las funciones descritas en los incisos i) a iii) supra que normalmente incumbirían al gobierno, o le ordene que las lleve a cabo, y la práctica no difiera, en ningún sentido real, de las prácticas normalmente seguidas por los gobiernos;
a) 2) cuando haya alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios en el sentido del artículo XVI del GATT de 1994;
y
b) con ello se otorgue un beneficio.

[592] STS de 30 de enero de 2023, sala de lo contencioso-administrativo, recurso 8219/2020, ECLI:TS:2023:303. Esta sentencia de nuestro Tribunal Supremo es de gran relevancia en esta materia, y a ella volveremos varias veces. La referencia al concepto de subvención vinculada al precio se contiene en el punto 4 del fundamento de derecho tercero, con cita de jurisprudencia del TJUE y de anteriores sentencias del Tribunal Supremo.

[593] En relación con la exigencia de que la subvención esté directamente vinculada al precio, puede ser difícil en ciertos casos juzgar si hay un nexo suficiente entre el pago de la subvención y el servicio ofrecido como retorno (piénsese en el caso de subvenciones destinadas a la investigación médica, pero en las que el organismo público concedente se reserva la titularidad de los derechos sobre la propiedad intelectual derivados de esa investigación). Son reflexiones de Aujean, Michel; Jenkuns, Peters & Poddar, Satya, en "A new approach to public bodies", op. cit., página 146. Debe

de las que no lo están. Según Henkow, si se considera tan sólo el texto de la Directiva, llevar a cabo esa distinción es bastante difícil[594].

En palabras de la Comisión Europea, si bien resulta relativamente fácil considerar, en un primer momento, que están "directamente vinculadas al precio" las subvenciones cuyo importe se determina por referencia al precio de venta de los bienes entregados o los servicios prestados, en función de las cantidades vendidas, o incluso en función del coste de los bienes o servicios ofrecidos gratuitamente al público, subsiste la mayor duda por lo que respecta a otros tipos de subvenciones, como las subvenciones denominadas de equilibrio o de funcionamiento, cuyo pago pretende sanear la situación económica de una empresa y que se conceden sin relación expresa con precio alguno.

Según la Comisión, la inexistencia de una diferencia sustancial entre estos tipos de subvenciones (en la mayor parte de los casos, las subvenciones "directamente vinculadas al precio" tienen también un objetivo de saneamiento), junto con la posibilidad de que un Estado miembro transforme una subvención del primer tipo en una subvención del segundo, ponen de manifiesto la precariedad de la distinción, basada en criterios meramente formales (la manera en que se concede la subvención), y, por ende, la insuficiencia del tenor de la Directiva[595].

En una segunda aproximación, la Comisión Europea señaló que la expresión "subvenciones directamente vinculadas al precio" sólo puede interpretarse de manera estricta y literal y que la subvención únicamente debe incluirse dentro de la base imponible en caso de cumplirse las tres condiciones siguientes:

---

destacarse que Aujean fue director de la DG XXI (Dirección General para Aduanas e Impuestos Indirectos) de la Comisión Europea.

[594] Henkow, Oskar, "*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*", op. cit., página 61.

[595] Primer Informe de la Comisión al Consejo sobre el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, presentado con arreglo al artículo 34 de la Sexta Directiva del Consejo (77/388/CEE), de 17 de mayo de 1977 [COM (83) 426 final, de 14 de septiembre de 1983, página 30.

a) la subvención debe constituir la contraprestación o un elemento de ésta;
b) la subvención debe abonarse al proveedor o al prestador del servicio;
c) debe ser un tercero quien abone la subvención[596].

El TJUE, por su parte, ha ido desgranando en el tiempo las distintas condiciones que una subvención debe reunir para, a su juicio, poder ser considerada como "directamente vinculada al precio de una operación" e integrar, por tanto, la base imponible del impuesto[597]. La tendencia del tribunal ha sido la de introducir una relativa flexibilización de los requisitos contenidos en el artículo 73 de la Directiva del IVA de 2006 [e, inicialmente, en el de su predecesor, artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva de 1977] que permitiera considerar como subvenciones directamente vinculadas al precio algunas ayudas de un perfil dudoso desde el punto de vista de esta regla.

En su sentencia de 22 de noviembre de 2001[598], el tribunal señaló que, para ello, la subvención debería cumplir dos requisitos: i) que se abone a la entidad subvencionada con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada; y ii), que, además, los elementos que constituyen el precio del bien o servicio queden determinados a más tardar en el momento en que se produce el hecho imponible[599].

[596] Segundo Informe de la Comisión al Consejo sobre el funcionamiento del sistema común del impuesto sobre el valor añadido, presentado con arreglo al artículo 34 de la Sexta Directiva (77/388/CEE), de 17 de mayo de 1977 [COM (88) 799 final, de 20 de diciembre de 1988, página 26. La Comisión ha seguido manteniendo este criterio en sucesivos informes.
[597] Seguimos a Checa González, Clemente, "Subvenciones incluidas en la base imponible del IVA por estar directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas a este impuesto. La cuestión en el sector de los forrajes desecados", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 95/2005.
[598] STJUE de 22 de noviembre de 2001, *Office des produits wallons ASBL contra el Estado Belga*, (asunto C-184/00), ECLI:EU:C:2001:629.
[599] En su momento hubo autores que denunciaron que la Dirección General de Tributos se estaba acogiendo a esta cierta laxitud permitida por el TJUE, a la hora de valorar los requisitos para gravar las subvenciones en el IVA, para defender el gravamen en España de operaciones tales como las aportaciones gratuitas de terrenos que algunos Ayuntamientos realizaban a favor de las sociedades de gestión urbanística del propio municipio. Véase Rodríguez Márquez, Jesús, "El IVA y las entregas gratuitas de terrenos a las sociedades de gestión urbanística", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 13, 2006.

Posteriormente el TJUE desarrolló más aún estas ideas, y, en una serie de sentencias dictadas en 2004, añadió a los puntos i) y ii) anteriores los siguientes requisitos[600]:

- iii), es preciso, en particular, que el beneficiario, es decir, el perceptor de la ayuda, adquiera el derecho a percibir la subvención cuando realice una operación sujeta;
- iv), hay que comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. El TJUE sostiene que es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido por éstos. Por tanto, según el tribunal, habrá que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite a éste vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención;
- y v), la contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable. No es necesario que el importe de la subvención corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta. Basta con que la relación entre dicha disminución de precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa, y que se demuestre la existencia de un nexo causal entre la disminución del precio final y la concesión de la subvención.

En definitiva, el TJUE concluye señalando que el concepto de "subvenciones directamente vinculadas al precio" debe incluir únicamente las subvenciones que constituyan la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes

[600] STJUE de 14 de julio de 2004, *Comisión contra Alemania*, (asunto C-144/02), ECLI:EU:C:2004:444 [idéntica a las sentencias dictadas en la misma fecha en los asuntos C-381/01, C-495/01 y C-463/02.]

o de prestación de servicios y que sean pagadas por un tercero al vendedor o al prestador.

En la crucial sentencia del caso *Le Rayon D'Or*, de 24 de marzo de 2014[601], el TJUE dio un paso más y efectuó una auténtica interpretación extensiva de esta regla. En esa sentencia se analizaban los importes que la caja nacional del seguro de enfermedad abonaba a una residencia para personas mayores dependientes. El importe se pagaba a tanto alzado. El tribunal tuvo que determinar si los importes abonados por el seguro de enfermedad constituían la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por la residencia en beneficio de sus residentes y, en consecuencia, si estaban incluidos en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido. No obstante, debe recordarse que las prestaciones de estos servicios estaban exentas en el IVA. La controversia se suscitaba en orden a determinar si las subvenciones o ayudas percibidas por la residencia debían considerarse o no para el cálculo de su prorrata.

El TJUE señaló, en primer lugar, que cuando la prestación de servicios controvertida se caracteriza, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de servicios (la residencia controvertida) para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridas por los residentes, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de cuidados individualizada y puntual efectuada bajo petición de un residente.

Obsérvese que esta afirmación implica ampliar el ámbito de aplicación de la regla que estamos comentando, mediante una interpretación muy laxa del requisito de la vinculación directa que exige la Directiva del IVA, pues el tribunal no exigió, para aplicar esta regla, que los pagos recibidos por la residencia, provenientes del seguro

[601] STJUE, de 24 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or*, (asunto C-151/13), ECLI:EU:C:2014:185.

de enfermedad, estuviesen individualizados para cada prestación de servicios concreta[602].

En segundo lugar, el TJUE consideró que el hecho de que las prestaciones de servicios dispensadas a los residentes no estuviesen definidas a priori, ni fueran individualizadas, y el que la remuneración se abonase en forma de una cantidad a tanto alzado, tampoco podía afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe global, eso sí, se determina a priori y siguiendo criterios establecidos[603].

Por lo demás, el tribunal también ha señalado que la inclusión de las subvenciones en la base imponible del impuesto garantiza la preservación de la neutralidad fiscal. El TJUE lo explica con un ejemplo: si un comprador adquiere un bien directamente de un proveedor, sin que haya una subvención de por medio, esta entrega quedaría enteramente sujeta al IVA. En cambio, si el IVA sobre la compra de tal bien se disminuyera en proporción a la parte financiada por la ayuda o subvención, el comprador estaría entonces sujeto a un gravamen inferior al que sufre el adquirente de los bienes no subvencionados. Existiría así una desigualdad de trato, contraria al

[602] Esta laxitud en la interpretación del requisito del vínculo directo llevó en su día al TEAC a dictar varias resoluciones que propugnaban que no era necesario que el beneficiario directo de la prestación fuera el destinatario del servicio ni que la prestación del servicio se vinculase a un servicio individualizado, desdibujando la tradicional distinción entre subvención vinculada al precio (a incluir en la base imponible) y subvención de explotación (no incluible) (De Juan Casadevall, Jorge, "La recuperación administrativa del IVA de subvenciones regularizado a concesionarios de servicios públicos: factum principios y rebus sic stantibus", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 14, 2017.) Más adelante veremos que la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo tuvieron que poner coto a estos excesos, y que nuestro propio legislador tuvo que reaccionar y modificar la LIVA para que las aguas volvieran a su cauce.

[603] El TJUE concluyó que esos pagos constituían 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, estaban incluidos en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido. Aunque los servicios prestados por la residencia estaban exentos, la solución dada por el TJUE fue relevante de cara al cálculo de la prorrata de deducción que aplicaba la citada residencia.

principio de neutralidad fiscal. La regla que analizamos también persigue evitar esto[604].

Las consideraciones vertidas por el TJUE en la sentencia del caso *Le Rayon D'Or* permitieron a la Administración española defender una interpretación muy amplia del concepto de "subvenciones vinculadas al precio", desvinculándolo de la circunstancia de que hubiera unos beneficiarios directos y conocidos de los servicios subvencionados. No obstante, con posterioridad, el TJUE matizó las conclusiones alcanzadas en *Le Rayon D'Or* mediante la sentencia dictada en el caso *Balgarska natsionalna televizia* [605], en donde volvió a dejar claro que, para que se pudiera entender que había una subvención vinculada al precio, era preciso que los beneficiarios de los servicios subvencionados estuvieran claramente identificados o, al menos, limitados de alguna manera como beneficiarios directos.

5.2 La normativa española

Nos centraremos a continuación en la transposición española de esta materia, que incluye una serie de reglas generales sobre la inclusión en la base imponible del IVA de las subvenciones vinculadas directamente al precio, y unas excepciones a esta regla general. Haremos hincapié en la aplicación de estas reglas y de sus excepciones a los organismos de Derecho público, principalmente en tanto que receptores de estas ayudas por parte de las Administraciones públicas de las que dependen, así como en su incidencia en el derecho de esas entidades a deducir el IVA.

5.2.A) Regla general

[604] STJUE de 9 de octubre de 2019, *C GmbH & Co. KG y C-eG*, (asuntos acumulados C-573/188 y 574/18), ECLI:EU:C:2019:847, apartado 39.
[605] STJUE (Sala Cuarta) de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizia*, (C-21/20), ECLI:EU:C:2021:743.

El artículo 78.uno de la LIVA establece que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de terceras personas. Seguidamente, el apartado dos de ese artículo aclara que, dentro del concepto de contraprestación, se incluyen las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas, lo que es tanto como afirmar que el importe de estas subvenciones forma parte de la base imponible del IVA. Queda así transpuesto el artículo 81 de la Directiva del IVA de 2006.

La norma española añade a continuación que se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al IVA 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. En consecuencia, se puede afirmar que, de acuerdo con la LIVA, los requisitos que debe cumplir una subvención para que se considere directamente vinculada al precio de las operaciones sujetas al impuesto son dos: de un lado, que el importe de la subvención se establezca en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, y, del otro lado, que dicho importe se determine con anterioridad a la realización de las operaciones[606].

Estas notas, lógicamente, deben ser completadas con las que se derivan de la jurisprudencia del TJUE que hemos citado en el apartado anterior, en orden a poder determinar si nos encontramos ante una subvención directamente vinculada al precio, y que Durán-Sindreu Buxadé resume en estos cuatro puntos[607]:

- ✓ El número de intervinientes en la operación: en las subvenciones directamente vinculadas al precio intervienen tres personas: el ente que otorga la subvención, el ente que la recibe y que realiza las operaciones

[606] Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, "*IVA y sector público – paso a paso*", op. cit., páginas 77 a 79.
[607] Ibídem, página 77.

subvencionadas (empresario o profesional a efectos del IVA), y los destinatarios de dichas operaciones (clientes).

- ✓ La incidencia de la subvención en el precio de las operaciones de que se trate: es una cuestión de hecho, que debe estar sujeta a la correspondiente prueba, para determinar si la entrega de la subvención permite al empresario o profesional vender el bien o servicio por un precio inferior al que se vería obligado a exigir en otro caso.
- ✓ La proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes o servicios a cuya provisión se condiciona su otorgamiento. Como ya hemos advertido, el TJUE ha flexibilizado este requisito, y no exige que haya una individualización del importe concreto de la subvención por cada bien o servicio gravado, sino que permite que se condiciones el otorgamiento de la subvención a que se realicen las operaciones gravadas de forma global, incluso mediante una mera puesta a disposición del potencial cliente de la posibilidad de disfrutar de la entrega del bien o de la prestación del servicio.
- ✓ La previsibilidad de la subvención para el empresario o profesional que la percibe: el importe de la subvención o el método de cálculo para determinarla deben estar fijados antes de la realización de las operaciones gravadas que van a ser subvencionadas. No es necesario ni conocer el importe exacto de la subvención ni tampoco que dicho importe coincida exactamente con la disminución del precio del bien o servicio subvencionado. Para el TJUE es suficiente con que la relación entre la concesión de la subvención y la rebaja del precio sea significativa, y, además, como ya hemos apuntado, acepta que el montante de la subvención tenga un carácter global.

5.2.B) Regla especial sobre determinadas subvenciones no vinculadas al precio

La disposición final décima de la LCSP modificó el artículo 78.dos.3º de la LIVA que estamos comentando.

Como hemos visto, el 78.dos.3º regula el tratamiento en el IVA de una parte importante de la actividad del sector público, como es la concesión de subvenciones, aunque lo más correcto sería decir que lo que se regula es la consecuencia que tiene en el IVA del beneficiario la percepción de esas subvenciones.

Lo que hace el citado artículo es incluir en el concepto de contraprestación, a efectos del IVA, a las subvenciones percibidas por el sujeto pasivo que estén vinculadas directamente al precio de las operaciones que éste lleve a cabo y que se encuentren sujetas al impuesto. La consecuencia de esta regla es que el sujeto pasivo se ve obligado a incluir en la base imponible de sus operaciones sujetas al impuesto el importe de dichas subvenciones, así como a repercutir el impuesto correspondiente e incluirlo en sus correspondientes declaraciones de IVA.

La novedad introducida por la LCSP consistió en excluir de esta regla, según la terminología empleada en la reforma, a determinadas subvenciones. En concreto, el nuevo artículo 78.dos.3º incorpora una regla especial que establece que no se considerarán subvenciones vinculadas al precio y, por lo tanto, no se considerarán contraprestación de operaciones a efectos del IVA y no deberán incluirse en la base imponible, las aportaciones dinerarias, cualquiera que sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar las actividades a las que inmediatamente nos vamos a referir *in extenso* (se trata de la gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, cualquiera que sea su forma de gestión, y de las actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna).

Con esta aclaración[608] se trató de poner fin a la controversia originada por la interpretación extensiva que la Administración tributaria estaba haciendo de la reforma que se había introducido en este mismo artículo 78 por la Ley 28/2014 con base en la sentencia del TJUE *Le Rayon d'Or*[609].

Esa interpretación extensiva estaba llevando a la Inspección a levantar actas a determinadas sociedades públicas, perceptoras de subvenciones provenientes de las Administraciones Públicas tenedoras de su capital social, con las cuales meramente se pretendía subvenir a las necesidades de financiación en que aquéllas incurrían como consecuencia de sus déficits de explotación al prestar los servicios públicos que tenían encomendados[610].

---

[608] Utilizamos el término "aclaración" conscientemente, pues se produjo una cierta controversia doctrinal sobre si esta modificación introducida por la LCSP debía aplicarse sólo a partir de su entrada en vigor, es decir, hacia adelante en el tiempo, o si, por el contrario, se trataba de una aclaración de cómo se debía interpretar la regla de la inclusión en la base imponible del IVA de las subvenciones directamente vinculadas al precio, lo que supondría tanto como aceptar la aplicación de esta modificación legislativa en ejercicios anteriores al de su entrada en vigor, no por una malentendida retroactividad, sino porque la citada modificación tendría su base en la jurisprudencia del TJUE, que indica cómo debía entenderse desde el principio y en todo momento esta normativa europea. Esta segunda es la opción válida según la jurisprudencia de nuestros tribunales, que entienden que el legislador español, con esta modificación, asumió expresamente esa aclaración. Véase, por todas, SAN de 20 de septiembre de 2023, sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 1006/2021, ECLI:ES:AN:2023:496, y todas las demás sentencias de este tribunal que ahí se citan, y STS de 30 de enero de 2023, sala de lo contencioso-administrativo, recurso 8219/2020, ECLI:TS:2023:303. La doctrina ya se había posicionado previamente en esta misma posición [Sánchez Huete, Miguel Ángel, "El IVA de las subvenciones vinculadas al precio. Intereses, lógicas y vaivenes normativos", op. cit., apartado V; Longás Lafuente, Antonio, "Novedades en el IVA a lo largo de 2017", op. cit., páginas 33 y 34; Calvo Vérgez, Juan, "El IVA de los entes públicos tras la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembres, de Contratos del Sector Público", op, cit., página 18, si bien este último alude, a mi juicio impropiamente, a un supuesto de retroactividad.] No obstante, hay que destacar que Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., páginas 356 y 357, señala que el TEAC se opone a ese pretendido carácter "retroactivo" de la norma, si bien nosotros hemos de hacer notar que las resoluciones del TEAC que cita son anteriores a las sentencias que hemos mencionado al inicio de esta nota. También en contra de ese pretendido "carácter retroactivo" se manifiesta Guerrero Muñoz, María Dolores, en "La consideración del IVA en las actividades y proyectos financiados por las Administraciones públicas. Incidencia en los Fondos Next Generation", *El Consultor de los Ayuntamientos*, n.º 9, septiembre de 2023, página 4, si bien tampoco tiene en cuenta las sentencias citadas al comienzo de esta nota.

[609] STJUE, de 24 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or*, (asunto C-151/13).

[610] Rodríguez Correa, Jaime, en "Subvenciones en el IVA: la sentencia *Le Rayon d'Or* y su interpretación por el TEAC", op. cit., se hace eco en 2016 de esa interpretación extensiva que el TEAC estaba sosteniendo en sendas resoluciones dictadas en 2014 y 2015, y expone un detallado

La Inspección consideraba que esas subvenciones consistían en importes pagados por un tercero en contraprestación de las operaciones realizadas. Lo hacía con base en el artículo 78.tres.4º de la LIVA, en la redacción introducida por la citada Ley 28/2014, que establecía que no se incluían en la base imponible del IVA las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, *no considerándose como tales los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.* La reforma de la LCSP suprime este inciso, al que se agarraba la Inspección para afirmar que esas subvenciones percibidas por esas sociedades públicas debían incluirse en la base imponible del impuesto por ser una contraprestación pagada por la Administración pública, y aclara el tratamiento en el IVA de esas subvenciones en la forma que acabamos de ver[611].

El nuevo párrafo incluido por la LCSP en el artículo 78.dos.3º de la LIVA establece que no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno de dicho artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar alguna de estas dos actividades:

a) En primer lugar, la gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.

   Este supuesto está pensado principalmente para aquellas aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de competencia pública cuando no existe distorsión de

estudio de cómo las conclusiones alcanzadas por el TJUE en dicha sentencia responden a un caso muy concreto que no tiene por qué servir de regla general para otros casos que no son coincidentes con el tratado en la sentencia *Le Rayon d'Or*.

[611] Rodríguez Márquez, Jesús, lo explica con mucha claridad en "El fin de la interpretación extensiva del concepto de `subvención vinculada directamente al precio´ (a propósito de la STJUE de 26 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, Balgarska natsionalna televizia)", *Taxlandia, blog fiscal y de opinión tributaria*, 14 de octubre de 2021 (consultado el día 1 de septiembre de 2022).

la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, como, por ejemplo, los servicios de transporte municipal o determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones.

En este supuesto será necesario efectuar un análisis caso por caso para determinar si efectivamente no se está produciendo una distorsión significativa de la competencia. La Dirección General de Tributos ha señalado que se entiende que no se produce tal distorsión si se comprueba que la actividad en cuestión no se prestaría por ningún operador sin una subvención de la Administración[612].

En lo relativo a la posible limitación del derecho a la deducción del IVA, el último párrafo del artículo 93.cinco de la LIVA, que, como hemos visto en el anterior apartado 4.3.C), fue añadido también por la reforma operada por la LCSP, indica que a los perceptores de estas aportaciones financieras, que no constituyen a efectos del IVA subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, no les será de aplicación la limitación del derecho a la deducción del Impuesto establecida en ese artículo 93.cinco.

Esto no ofrece problemas en lo relativo a las empresas perceptoras de estas subvenciones que lleven a cabo exclusivamente actividades consistentes en la gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura que estén, en cualquiera de los dos casos íntegramente sujetas al impuesto (por ejemplo, una sociedad de capital público). Cuando estas entidades reciban la subvención, no tendrán que incluirla en la base imponible del IVA, pero no verán afectado su derecho a deducir el IVA soportado, a pesar de que esa no inclusión en la base imponible

[612] Consulta V3167-17, que a su vez se basa en la STJUE de 19 de enero de 2017, National Roads Authority, (asunto C-344/15). Citada por Longás Lafuente, Antonio, en "Novedades en el IVA a lo largo de 2017", op. cit., páginas 34 y 35.

esté siendo calificada por la Dirección General de Tributos y por parte de la doctrina como un auténtico supuesto de no sujeción.

Tampoco habrá problemas con las entidades de Derecho público que presten exclusivamente servicios no sujetos al IVA por aplicación del artículo 7.8º de la LIVA. Al estar todos sus servicios no sujetos al Impuesto, no habrá base imponible sobre la que operar, y no tendrán derecho a deducir ninguna cuota de IVA soportada, con independencia de la percepción de este tipo de subvenciones.

El interrogante se plantea con respecto a los llamados entes duales, que prestan servicios sujetos y servicios no sujetos del artículo 7.8º de la LIVA. Dado que el nuevo párrafo último del artículo 93.cinco señala que, en estos casos -percepción de subvenciones para financiar la gestión de servicios públicos o el fomento de la cultura-, no le será de aplicación las reglas de cálculo establecidas en ese artículo, a las que más arriba hemos hecho mención, ¿cómo deben calcular entonces el IVA que se pueden deducir? La Ley no lo aclara.

No hay que olvidar que el artículo 95 de la LIVA exige, como regla general, para poder deducir el IVA, que los bienes o servicios adquiridos se afecten *exclusivamente* a la actividad empresarial o profesional, es decir, a actividades sujetas. Dado que en los entes duales hay actividades no sujetas del artículo 7.8º de la LIVA, podría entenderse que, si no se les aplica la regla especial de cálculo del artículo 93.cinco por causa de la percepción de estas subvenciones, no podrían deducir IVA en ninguna cantidad por razón de la afectación *exclusiva* exigida por el artículo 95 que acabamos de citar.

Sin embargo, y como ya hemos visto anteriormente, esta interpretación debe rechazarse[613]. Tanto el Tribunal Económico Administrativo-Central como la

[613] Nos adherimos al criterio sostenido por Longás Lafuente, Antonio, en "Novedades en el IVA a lo largo de 2017", op. cit., página 42, y Calvo Vérgez, Juan, "El IVA de los entes públicos tras la

Dirección General de Tributos, como ya hemos señalado en otro apartado de esta tesis, han establecido en numerosas resoluciones y contestaciones a consultas tributarias[614] que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE que interpreta la Directiva del IVA (en especial el artículo 168 de esta última, que permite deducir el IVA soportado en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen para actividades gravadas), en estos casos el sujeto pasivo tiene derecho a calcular una proporción de IVA deducible en base a un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

A mi entender la solución correcta es que los entes duales que reciban este tipo de subvenciones no incluirán su importe ni en el numerador ni en el denominador de la proporción que, según el artículo 93.cinco, deberán calcular para saber qué parte del IVA soportado se pueden deducir. De esta forma la percepción de esas subvenciones, aunque éstas no se incorporen a su base imponible, no limitará su derecho a deducir IVA, en coherencia con lo señalado por la exposición de motivos de la LCSP que, como vimos, explicó que estas aportaciones financieras, que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, y que como tales no se integran en la base imponible, no limitarán el derecho a la deducción del impuesto soportado por los operadores perceptores de esas ayudas[615].

---

aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembres, de Contratos del Sector Público", op. cit., página 17, y nos apartamos de la opinión que defiende Fernández Pavés, María José, "Análisis de la permanente problemática sobre la no sujeción de las Administraciones Públicas al IVA", op. cit., página 26, que se inclina por una interpretación inversa de este precepto que, a nuestro juicio, no concuerda con la explicación de su sentido que se contiene en la exposición de motivos de la LCSP.

[614] Por ejemplo, contestación a consulta tributaria V2484-09, de 5 de noviembre, y resoluciones del TEAC 611/2006, de 9 de febrero de 2010, y 3294/2006, de 8 de febrero de 2011.

[615] En el mismo sentido, De Miguel Canuto, Enrique, "Poderes adjudicadores y medios propios ante el Impuesto sobre el Valor Añadido", op. cit., página 15. También, contestación a consulta tributaria vinculante V0693-20, de 3 de abril.

b) Las otras subvenciones a las que se refiere el artículo 78.dos.3º de la LIVA en el nuevo párrafo que estamos comentando, en el sentido de que tampoco se deben integrar en la base imponible del impuesto de la entidad beneficiaria, son las destinadas a financiar actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.

   Este sería el caso de las aportaciones efectuadas para financiar actividades de investigación, desarrollo e innovación o los servicios de radiodifusión pública, en las condiciones señaladas, es decir, sin destinatarios identificables y que, además, no satisfacen contraprestación alguna, sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción[616].

   A diferencia del caso anterior, en este supuesto la exposición de motivos de la LCSP, que fue la que modificó la LIVA en este punto, señala que esta modificación se introduce *sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción*.

   Las consecuencias en el derecho a la deducción son claras, y el TJUE se encargó de recordarlo en la sentencia del caso *Balgarska natsionalna televizia*[617]. La realización de este tipo de actividades, que no cabe considerar como empresarial o profesional, no está sujeta al IVA. En consecuencia, estas actividades no generan derecho a deducción. La percepción de subvenciones destinadas a estas actividades, según el artículo 78.Dos.3º.b) que comentamos, no se incluye en la base imponible del IVA. Pero el perceptor de las mismas, si tan sólo realiza actividades no sujetas, no podrá deducir ninguna cuota de IVA soportado. Si se

[616] Según dice la exposición de motivos de la LCSP.

[617] STJUE (Sala Cuarta) de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizia*, (C-21/20), ECLI:EU:C:2021:743: *el proveedor público nacional de televisión está facultado para deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades que generan derecho a deducción y no está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA.*

trata de un ente dual, deberá aplicar las reglas del artículo 93.cinco y calcular la proporción correspondiente de IVA que se puede deducir, incluyendo el importe de la subvención en el denominador de la fracción necesaria para poder obtener esa proporción, pero no en el numerador[618].

Lógicamente esta diferencia en el tratamiento del IVA deducible entre las actividades subvencionadas de la letra a) -la gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no existe distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión- y las actividades subvencionadas de la letra b) -actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna-, hace relevante el que una determinada actividad quede englobada en una u otra letra, pues en el primer caso la percepción de la subvención y su no inclusión en la base imponible no limitará el derecho a la deducción de la entidad beneficiaria, mientras que en el segundo caso sí lo limitará, con el consiguiente perjuicio económico que ello le supondrá. Ya ha habido casos en donde se ha discutido la inclusión en una u otra letra de ciertas actividades subvencionadas, como ha ocurrido con la actividad de I+D+i de las universidades, que estas entidades pretenden, por motivos obvios, que queden englobadas en la letra a)[619].

5.2.C) Las subvenciones-dotación

Hacemos una mención aparte a este tipo de subvenciones, como una derivada de lo que llevamos expuesto hasta ahora en esta materia, debido a la especial naturaleza

[618] En este sentido, resolución del TEAC de 23 de mayo de 2023, RG 00-05255-2021, fundamento de derecho cuarto, y resolución del TEAC de 19 de julio de 2023, RG 00-03156-2021, fundamento de derecho octavo. En la doctrina, y en el mismo sentido, Longás Lafuente, Antonio, en "Novedades en el IVA a lo largo de 2017", op. cit., página 37; Calvo Vérgez, Juan, "El IVA de los entes públicos tras la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembres, de Contratos del Sector Público", op. cit.; página 17; y Fernández Pavés, María José, "Análisis de la permanente problemática sobre la no sujeción de las Administraciones públicas al IVA", op. cit., página 26. También Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 356.

[619] Pedreira Menéndez, José, "El I+D+i a través de universidades, organismos públicos de investigación y entidades no lucrativas: investigación básica o aplicada y la problemática deducibilidad del IVA", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 15, septiembre, 2019, apartado III.

de este tipo de ayudas y a la consiguiente discusión que históricamente se ha producido sobre si estas concretas subvenciones deben formar parte de la base imponible del IVA de la entidad beneficiaria.

Se trata, a pesar de que en su denominación pueda aparecer el término "subvención", de dotaciones presupuestarias que una Administración pública territorial aprueba a favor de alguna de las entidades que conforman su sector institucional (por ejemplo, una sociedad mercantil de capital público)[620].

Estos importes no suponen contraprestación alguna de las operaciones que realiza la entidad, ni siquiera en un sentido amplio o global, sino que son meras dotaciones presupuestarias aprobadas por una Administración territorial que tienen como finalidad cubrir el eventual déficit de explotación de esas entidades como consecuencia de la prestación de servicios públicos que tienen encomendados[621].

Aunque en el pasado hubo gran controversia sobre si estos importes debían integrarse en la base imponible del IVA de la entidad beneficiaria, por aplicación de las reglas que estamos comentando, la realidad muestra que esa discusión ha ido

[620] Sesma Sánchez, Begoña, en "*Las subvenciones públicas*", Lex Nova, Valladolid, 1998, páginas 349 y siguientes, explica las diferencias entre "subvenciones" y "transferencias", y advierte de que ambos términos en ocasiones se confunden, sobre todo desde el punto de vista presupuestario. Esta autora aclara que las transferencias, también llamadas "falsas subvenciones", o "subvenciones interadministrativas" o "internas", no encajan en el concepto de subvenciones, porque no están destinadas a una finalidad específica y concreta, de tal manera que el destinatario no está obligado a justificar una aplicación determinada. Tales desplazamientos, que se producen normalmente entre sujetos de derecho público, pretenden contribuir genéricamente a la financiación de otras Administraciones o entes públicos en general, o simplemente se emplean para cubrir gastos diversos que no aparecen especificados con detalle en el acto de la transferencia. La autora apunta otra serie de diferencias que explican que esas transferencias no puedan ser calificadas como subvenciones, puesto que tienen una naturaleza jurídica distinta. La diferenciación encaja perfectamente, a mi juicio, con la que estamos planteando entre subvenciones-dotación y resto de subvenciones. La obra a la que nos estamos refiriendo, aunque publicada antes de la promulgación de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, conserva, en mi opinión, gran parte de su vigencia.

[621] STS de 18 de mayo de 2020, sala de lo contencioso administrativo, recurso 6601/2017, ECLI:ES:TS:2020:967, que remite a la STC 13/1992, de 6 de febrero, ECLI:ES:TC:1992:13. Ambas citadas por Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, en "*IVA y sector público – paso a paso*", op. cit., página 82.

poco a poco apagándose, en parte gracias a los pronunciamientos jurisprudenciales habidos, y en parte por la nueva redacción del artículo 78.dos.3º, letras a) y b), que hemos explicado en el apartado anterior, que permite excluir estas aportaciones dinerarias de la base imponible del impuesto.

Así, en relación con la posible incorporación del importe de esas subvenciones en la base imponible de la entidad beneficiaria, la Audiencia Nacional tiene dicho en numerosas y recientísimas sentencias que "*las cantidades que los entes públicos entregan a las empresas públicas que prestan servicios públicos en régimen de gestión directa no son contraprestación del artículo 78 LIVA, en tanto subvención vinculada al precio, sino dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación y que, por tanto, no suponen contraprestaciones como compensación del servicio prestado ni, por tanto, forman parte de la base imponible del IVA*[622]."

La sentencia de la Audiencia Nacional que citamos a pie de página relaciona a modo de ejemplo numerosas sentencias en este sentido dictadas previamente por la misma Sala y Sección. Entre otras, se mencionan las de 19 de octubre de 2022 (recurso 1046/2020) referida a una empresa municipal que presta servicios de recogida de basuras, limpieza viaria, suministro de agua potable y alcantarillado; las de 23 de junio (recurso 527/2020) y 20 de octubre (recurso 400/2020) de 2021; las de 16 de marzo (recurso 679/2020) y 4 de mayo (recursos 940/2020, 986/2020, 1155/2020 y 1156/2020) de 2022, respecto de empresas de radiotelevisión; de 22 de septiembre de 2021 (recurso 657/2020), en relación con una sociedad mercantil autonómica que realizaba cometidos públicos en materia educativa; de 6 de octubre de 2021 (recurso 604/2020), respecto de una empresa de servicios municipales encargada

[622] SAN de 14 de junio de 2023, sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 1046/2021, ECLI:ES:AN:2023:3110, fundamento de derecho tercero. En el mismo sentido, todas las demás sentencias de la Audiencia Nacional que ahí se citan, algunas de las cuales mencionamos a continuación. Posteriormente, y prácticamente al hilo de la redacción de esta tesis, la Audiencia Nacional ha seguido dictando sentencias cada vez más afinadas sobre este punto, recogiendo este mismo argumentario que estamos exponiendo. Así, SAN de 20 de septiembre de 2023, sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 1006/2021, ECLI:ES:AN:2023:4596.

de la recogida de residuos urbanos, la limpieza viaria, el alcantarillado y depuración de aguas residuales, diversas prestaciones sociales y la gestión del medio ambiente y cuidados de parques y jardines y de los elementos urbanos de la ciudad: aceras, faroles, etc.; la de 22 de septiembre de 2021 (recurso 599/2020) en relación con otra empresa municipal de limpieza; la de 25 de enero de 2023 (recurso 817/2021) respecto a una empresa municipal que presta en régimen de gestión directa el servicio de depuración de agua y limpieza de calles y playas, y la de 22 de febrero de 2023 (recurso 578/2021) sobre una sociedad de economía mixta que presta el servicio de transporte público del tranvía de Zaragoza en régimen de concesión administrativa.

El razonamiento que la Audiencia Nacional expone en las sentencias citadas, para excluir este tipo de subvenciones de la base imponible del IVA, es el siguiente:

1. En primer lugar, este tribunal considera que las cantidades que los entes públicos entregan a las empresas públicas no pueden considerarse como contraprestación del artículo 78 de la LIVA, en tanto subvención vinculada al precio, cuando se trata de transferencias y aportaciones que se destinan a la financiación de la sociedad. La Audiencia Nacional entiende que la única finalidad perseguida por estas ayudas es dotar a estas sociedades de los recursos suficientes para el desarrollo de las funciones que tienen encomendadas por la Administración de la que dependen.

   La Audiencia se apoya en diversas sentencias del Tribunal Supremo que, a su juicio, permiten sostener que la normativa reguladora de la base imponible del IVA deja fuera las llamadas por el Tribunal Constitucional "subvenciones- dotación"[623], que son meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir el déficit de explotación. La dotación presupuestaria destinada a cubrir el déficit de explotación no son más que una técnica

[623] STC 13/1992, de 6 de febrero, ECLI:ES:TC:1992:13, fundamento jurídico 6º.

presupuestaria de asignación de recursos a las entidades que componen la Administración institucional y no suponen "contraprestación" alguna de las operaciones que realiza la sociedad, ni siquiera en un sentido global o amplio[624].

2. Precisamente, sigue diciendo la Audiencia Nacional, las transferencias de financiación, de explotación o de capital -identificadas a favor de la entidad de que se trate, de acuerdo con su naturaleza económico-presupuestaria, mediante una codificación específica en la clasificación económica de los estados de gastos del Presupuesto, y que se abonarán en función del calendario de pagos aprobado por las Haciendas territoriales-, financian la gestión de los servicios públicos de los que son competentes en gestión directa, ya se realice por el propio ente o por entidades creadas a tal fin, y no suponen contraprestaciones como compensación del servicio prestado ni, por tanto, forman parte de la base imponible del IVA.

   Se comprueba además, añade este tribunal en sus sentencias, que la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones excluye del concepto de subvención regulado en esa ley "las aportaciones dinerarias entre diferentes Administraciones públicas, para financiar globalmente la actividad de la Administración a la que vayan destinadas, y las que se

[624] La Audiencia se basa en la STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 15 de octubre de 2020, ECLI:ES:TS:2020:3286, que, en su fundamento jurídico segundo, estableció que "*a la luz de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, las "subvenciones- dotación" pagadas a tanto alzado por un ayuntamiento a una sociedad mercantil íntegramente participada, a fin de cubrir su déficit, no deben considerar como subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas y, por tanto, no se incluirán en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios que dicha sociedad presta al municipio*". La Audiencia Nacional, para reforzar su postura, se encarga de hacer notar que esta sentencia del Tribunal Supremo tuvo en cuenta las sentencias del TJUE de 27 de marzo de 2014 (*Le Rayon d'Or*, C- 151/13 , ECLI:EU:C:2014:185) y de 29 de octubre de 2015 (*Saudaçor*, C-174/14, ·ECLI:EU:C:2015:430) en el sentido de que el concepto de "subvención vinculada al precio" es una "noción autónoma del Derecho de la Unión", no un concepto elaborado a partir del derecho interno de los Estados miembros (en este sentido, entre otras, STJUE de 28 de noviembre de 2017, *Rodrigues de Andrade*, C-514/16 , ECLI:EU:C:2017:908; y STJUE de 30 de mayo de 2018, *Azoulay y otros/Parlamento*, C-390/17, ECLI:EU:C:2018:347).

realicen entre los distintos agentes de una Administración cuyos presupuestos se integren en los Presupuestos Generales de la Administración a la que pertenezcan, tanto si se destinan a financiar globalmente su actividad como a la realización de actuaciones concretas a desarrollar en el marco de las funciones que tenga atribuidas, siempre que no resulten de una convocatoria pública."

3. Además, es indiferente, según la Audiencia Nacional, la denominación que se dé a tales entregas de fondos públicos (transferencia, compensación, aportación, dotación, subvención, etc.), ya que lo esencial es que son cantidades que proceden del presupuesto del ente público para financiar servicios públicos. No obstante, y esto lo añadimos nosotros, será necesario examinar caso por caso. La gran casuística existente en la materia obliga a hacer un examen pormenorizado de cada subvención para determinar su verdadera naturaleza jurídica y poder saber así si se trata de una subvención "dotacional" o no, y, en caso negativo, poder conocer si aun así debe considerarse una subvención vinculada al precio a efectos de su inclusión en la base imponible del IVA del beneficiario[625].

4. Por último, la Audiencia Nacional invoca en apoyo de su tesis el análisis de la última jurisprudencia comunitaria. En este sentido cita las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de marzo de 2020 (San *DomenicoVetraria*, C-94/19 , ECLI:EU:C:2020:193), y de 18 de enero de

[625] Así lo pone de manifiesto Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en *"IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., páginas 351 a 353, en donde compara dos sentencias del Tribunal Supremo de 2020 en las que se analizan determinadas subvenciones otorgadas por sendos Ayuntamientos a dos empresas municipales. Se aprecia que el Tribunal discrimina el tratamiento en el IVA de esas ayudas en función de los criterios que hemos apuntado, en este apartado y en los precedentes, para saber si hay una subvención directamente vinculada al precio de las prestaciones de servicios de dichas empresas (vinculación directa, que entrañe una ventaja beneficio para los destinatarios finales de los servicios prestados, que se fije su importe previamente aunque sea a tanto alzado, en función del volumen de servicios prestados, su duración, el número de prestaciones, etc.) El autor recomienda huir de la tentación de limitarse a un mero estudio de la calificación nominal de la subvención sin adentrarse en el examen de su verdadera naturaleza jurídica.

2017 (*SAWP*, C-37/16, ECLI:EU:C:2017:22), que acogen la determinación de prestación de servicios "*a título oneroso"* según se recogió en la sentencia de 22 de junio de 2016 (*Ceský Rozhlas*, C-11/15, ECLI:EU:C:2016:470), en la que se dijo que, "*conforme a reiterada jurisprudencia, en el marco del sistema del IVA, las operaciones sujetas a gravamen implican la existencia de un negocio jurídico entre las partes en el cual se haya pactado un precio o un contravalor. De este modo, cuando la actividad de quien efectúa una prestación consiste exclusivamente en realizar prestaciones sin contrapartida directa, no existe base imponible y, por tanto, dichas prestaciones no están sujetas al IVA*" (sentencia de 22 de junio de 2016, *Ceský Rozhlas*, C-11/15, ECLI:EU:C:2016:470, apartado 20, y jurisprudencia citada en ella).

De ello se deduce que una prestación de servicios solo se realiza "*a título oneroso*" a efectos de la norma comunitaria aplicable y, por tanto, solo está sujeta a gravamen, si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Así ocurre cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (en este sentido, la citada sentencia de 22 de junio de 2016, *Ceský Rozhlas*, C-11/15, ECLI:EU:C:2016:470, apartados 21 y 22 y jurisprudencia citada; también las sentencias de 22 de noviembre de 2018, *MEO-Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, ECLI:EU:C:2018:942, apartado 39; y de 3 de julio de 2019, *UniCredit Leasing*, C-242/18, ECLI:EU:C:2019:558, apartado 69).

Por el contrario, conforme a la STJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, *Balgarska natsionalna televizia*, ECLI:EU:C:2021:743, la Audiencia Nacional entiende que los servicios prestados por un operador

público que recibe subvenciones del Estado no están sujetos al impuesto, cuando el acceso de los potenciales usuarios a los servicios es libre y la actividad de que se trata beneficia, de manera general, a todos los usuarios, porque no pueden entenderse que los servicios sean prestados a título oneroso, tal y como exige la Directiva IVA, ya que no implica una relación jurídica en cuyo seno se intercambien prestaciones recíprocas cuando el destinatario de los servicios es la colectividad del país en cuestión, no existiendo relación jurídica directa entre los usuarios y el pagador de la compensación, de manera que no puede considerarse que la subvención satisfecha por la Administración al operador sea su contraprestación.

Por último, la Audiencia recuerda que, como expone la sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2001, (Asunto C-184/00), *Office des produits wallons ASBL*, ECLI:EU:C:2001:629, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, sobre la base de los elementos de hecho que se sometan a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.

La Audiencia, en las sentencias que hemos mencionado, concluye que, en los casos enjuiciados, se trata de lo que estamos llamando una "subvención dotación", lo que determina que no es la contraprestación de una actividad gravada por el IVA, por lo que no debe incluirse en la base imponible del impuesto.

A pesar de la aparente claridad de los razonamientos precedentes, recogidos en las sentencias de la Audiencia Nacional citadas, no toda la doctrina comparte estas conclusiones. Por su relevancia, destacamos a Sánchez Gallardo, que señala que el hecho de que una subvención tenga por cometido la cobertura del déficit de explotación de una entidad o se fije anualmente, de modo aproximado, sin

referencia a operaciones concretas y específicas, no parece que deba afectar a su consideración como base imponible del impuesto[626].

En apoyo de su tesis, Sánchez Gallardo esgrime las siguientes palabras del TJUE en el caso *Nagyszénás*, que, a su juicio, no son del todo coincidentes con la postura de la jurisprudencia española: "*la circunstancia de que dicha compensación se fije en su caso, no en función de prestaciones individualizadas, sino a tanto alzado y sobre una base anual, de forma que cubra los gastos de funcionamiento de esta sociedad, no afecta en sí al carácter directo del vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida (sentencia de 29 de octubre de 2015, Saudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 36).*[627]"

Sin embargo, considero que la postura de nuestros tribunales puede estar más cerca de la jurisprudencia europea de lo que este autor da a entender. Me baso en lo siguiente.

En primer lugar, en la sentencia dictada en el caso *Balgarska natsionalna televizia*[628], referido a la actividad de un proveedor público nacional de televisión que consiste en prestar a los telespectadores servicios de comunicación audiovisual, el TJUE señala que, en lo relativo a si hay una prestación de servicios a título oneroso a efectos del IVA, no puede afirmarse la existencia de relaciones recíprocas cuando la actividad de la entidad concernida beneficia de manera general a potenciales destinatarios, por lo que no puede considerarse que la subvención satisfecha por el Estado a aquel operador sea la contraprestación por el servicio a usuarios identificados.

---

[626] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, en "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 354.
[627] STJUE de 22 de febrero de 2018, *Nagyszénás*, (asunto C-182/17), ECLI:EU:C:2018:91, apartado 37.
[628] STJUE (Sala Cuarta) de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizia*, (C-21/20), ECLI:EU:C:2021:743, apartado 39. Citada por la Audiencia Nacional en todas las sentencias mencionadas en este apartado, y por el Tribunal Supremo en la STS de 30 de enero de 2023, sala de lo contencioso-administrativo, recurso 8219/2020, ECLI:TS:2023:303, fundamento de derecho Cuarto, apartado 3.2.

A mi entender lo que estamos llamando subvenciones-dotación no deberían incluirse en la base imponible del IVA si no se puede considerar que son satisfechas como contraprestación por la prestación de un determinado servicio a usuarios identificados. Parece difícil, a priori, que este extremo se cumpla si nos encontramos ante meras dotaciones presupuestarias destinadas a cubrir las necesidades de financiación genéricas de un determinado ente o servicio público. No obstante, la línea divisoria no es clara, y será necesario examinar caso por caso para saber si una subvención es merecedora de incluirse en la base imponible. El estudio de la normativa que regule esa concreta subvención será determinante para conocer su verdadera naturaleza jurídica.

Por otro lado, y aun asumiendo la hipótesis de la existencia de relaciones recíprocas entre la entidad beneficiaria de la subvención y los destinatarios de los servicios subvencionados, considero que, de acuerdo con la normativa que hemos citado, las subvenciones que se incluyen en una contraprestación han de estar "vinculadas directamente al precio", expresión que no puede entenderse como "subvenciones que influyen en el precio" porque, de hecho, toda subvención recibida por una empresa influye en el precio de las operaciones que constituyen el objeto de su actividad[629].

De hecho, la LIVA señala en su artículo 78.Dos.3º que las subvenciones vinculadas al precio son las establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, lo que no parece que se cumpla en el caso de las subvenciones-dotación. En consecuencia, una subvención-dotación no debería incluirse en la base imponible del IVA. Desde luego no debe serlo en los supuestos a los que ahora se refieren las letras a) y b) de ese artículo (gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa

[629] Sigo aquí a Banacloche Pérez-Roldán, Julio, "Las subvenciones en el IVA", op. cit., página 7.

de la competencia, o actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna).

No obstante, como ya he señalado, me parece que no es posible hacer afirmaciones incondicionales en esta materia, sino que será necesario efectuar un examen paso a paso de las características de cada subvención discutida. A modo de ejemplo, la Dirección General de Tributos tiene dicho, aún a pesar de la normativa y jurisprudencia nacional que acabamos de citar, que una subvención concedida por un Ayuntamiento a una sociedad anónima que se encarga de la gestión indirecta de un complejo deportivo municipal, con el único fin de cubrir el déficit de explotación que se pueda producir -de tal forma que la subvención sólo se pagaría en caso de déficit-, forma parte de la base imponible del IVA, puesto que el centro directivo considera que parece desprenderse que la referida aportación objeto de consulta constituye parte de la contraprestación que percibe la sociedad concesionaria por la prestación de sus servicios[630].

Sin embargo, en contestación a otra consulta vinculante, la Dirección General de Tributos entiende que una subvención mensual otorgada por un Ayuntamiento a una sociedad concesionaria del servicio público de transporte colectivo urbano en autobús, con la finalidad de cubrir el déficit originado por la diferencia entre el coste de prestación del servicio y los ingresos reales obtenidos por el mismo, no forma parte de la base imponible del impuesto por aplicación del artículo 78.Dos.3º.a) de la LIVA, y no perjudica ni limita el derecho a la deducción de la sociedad beneficiaria[631]. Como es de ver, el análisis caso por caso que propugnamos deviene inevitable.

Como cierre de este apartado, me parece necesario advertir del riesgo de que una interpretación demasiado elástica del término subvención "directamente vinculada

[630] Contestación a consulta tributaria vinculante V1350-18, de 23 de mayo. Citada por Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, "*IVA y sector público – paso a paso*", página 82.
[631] Contestación a consulta tributaria vinculante V0168-22, de 3 de febrero.

al precio", que incluya dentro de este concepto incluso a lo que estamos llamando "subvenciones-dotación", puede conducirnos a la situación de dejar vacío de contenido el concepto contrario, es decir, el de las subvenciones no directamente vinculadas al precio, que es un concepto querido por la normativa europea y española y que, como tal, no puede no significar nada.

5.2.D) La inclusión en la prorrata de las subvenciones no vinculadas al precio

Haremos en este apartado una breve mención a la posible inclusión en la prorrata de las subvenciones no vinculadas al precio, es decir, de aquellas subvenciones que no forman parte de la base imponible del IVA porque el artículo 78 de la LIVA considera que no constituyen contraprestación de una operación sujeta al impuesto.

En realidad, nos vamos a referir a una cuestión que es ya puramente histórica, pues esa eventual inclusión fue prevista durante un tiempo en la LIVA mediante un precepto que fue declarado contrario al Derecho comunitario por una sentencia del TJUE, que obligó al legislador español a la supresión de dicha norma. Nos limitaremos a dejar constancia de esta circunstancia, y a extraer de ella las posibles enseñanzas que puedan ser aprovechadas.

La historia comienza con la promulgación de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del día 31), mediante la que el legislador, entre otras medidas de muy diverso calado y naturaleza, tomó la decisión de modificar los artículos 102 y 104 de la LIVA para, en palabras de la exposición de motivos de la Ley 66/1997, modificar la regla de cálculo de la prorrata, al objeto de incluir en el denominador de la misma las subvenciones y transferencias no vinculadas al precio que, como consecuencia de ello, no hubieran sido integradas en la base imponible del Impuesto.

La modificación consistió en incorporar al texto de los artículos 102 y 104 de la LIVA una regla en base a la cual se obligaba a aplicar la regla de la prorrata a los

sujetos pasivos que recibiesen subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78.Dos.3º de la LIVA, no integrasen la base imponible del IVA, por no estar directamente vinculadas al precio. La citada obligación se recogió en el artículo 102, mientras que en el artículo 104.dos se introdujo la regla de que, en estos casos, el sujeto pasivo debería incrementar el denominador de la prorrata en el importe total de dichas subvenciones, siempre que éstas se destinasen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.

Una de las consecuencias inmediatas de esta modificación fue que, tal como quedó redactada, aquellos sujetos pasivos que no estaban sometidos a la regla de la prorrata, porque tan sólo realizaban operaciones generadoras del derecho a la deducción, pero que sin embargo recibían subvenciones de las que no integraban la base imponible del IVA, quedaron automáticamente obligados a aplicar dicha regla, y vieron limitado su derecho a la deducción, por el simple y único hecho de haber percibido ese tipo de ayudas.

Esta modificación entró en vigor el 1 de enero de 1998, y motivó la inmediata reacción de la Comisión Europea, que en el año 2001 advirtió a España de que dicha normativa contradecía la Sexta Directiva del IVA, entonces en vigor, puesto que limitaba el derecho a la deducción del impuesto de sujetos pasivos que tan sólo realizaban operaciones gravadas (generadoras del derecho a la deducción), por el simple hecho de recibir subvenciones que no se integraban en la base imponible. La Comisión señaló en dicha advertencia que no había ningún precepto en la Sexta Directiva que autorizase a un Estado miembro a introducir esta limitación, que violaba el principio de neutralidad del impuesto[632].

España no reaccionó, y fruto de ello fue que la Comisión decidió trasladar el asunto al TJUE, que, en su sentencia de 6 de octubre de 2005, declaró que España había

[632] Aunque es un episodio muy conocido, seguimos las explicaciones de Martín Queralt, Juan, en "La Administración Tributaria y el IVA en las subvenciones", *Tribuna Fiscal*, n. 193, de noviembre de 2006, páginas 4-7.

incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva del IVA, "*al prever en la LIVA una prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas, y al instaurar en dicha Ley una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.*[633]" El razonamiento último del Tribunal fue que la Sexta Directiva (al igual que la Directiva de 2006) sólo permite aplicar la regla de la prorrata a aquellos sujetos que realicen indistintamente operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones exentas que no conlleven tal derecho[634]. Sin embargo, España había extendido la aplicación de dicha regla a sujetos que tan sólo realizaban operaciones gravadas con derecho a deducción, es decir, a sujetos que por definición no tenían por qué aplicar la regla de la prorrata, por el mero hecho de recibir subvenciones que no se integraban en la base imponible del IVA, posibilidad no prevista en la Sexta Directiva.

El TJUE consideró que el incumplimiento era, a su juicio, tan claro, que ni siquiera podía achacarse a una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones europeas consideradas, razón por la cual tampoco aceptó la pretensión española de que se limitasen en el tiempo los efectos de la sentencia[635].

Como consecuencia de la sentencia del TJUE, fue promulgada la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto

[633] STJUE de 6 de octubre de 2005, *Comisión contra Reino de España*, (asunto C-204/03), ECLI:EU:C:2005:588. Es interesante señalar que, aunque tanto el Abogado General como el TJUE no manifiestan ningún género de duda sobre el incumplimiento atribuido a España, el Tribunal no rechaza la alegación hecha por nuestro país de que con esta regla se garantizaba mejor el equilibrio en materia de competencia y, por tanto, el cumplimiento del principio de neutralidad del IVA. En su sentencia el TJUE explica que los Estados miembros estaban obligados a aplicar la Sexta Directiva, aunque la considerasen mejorable.

[634] "Sujetos mixtos", según la terminología que el TJUE emplea en su sentencia.

[635] A partir de aquí se desató un aluvión de reclamaciones de distinta naturaleza por parte de sujetos pasivos que habían sido afectados por la regla declarada ilegal por el TJUE. Nos remitimos a Martín Queralt, Juan, en "La Administración Tributaria y el IVA en las subvenciones", op. cit., páginas 6 y 7.

sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea (BOE del día 30), que, tal como indica su nombre, eliminó de la LIVA la regla que estamos comentando, con efectos desde 1 de enero de 2006.

Cabe resaltar que la Directiva del IVA contiene una disposición que permite a los Estados miembros incluir en el denominador de la prorrata la cuantía de las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios sujetas al impuesto[636]. No obstante, hay que recordar, como hizo el TJUE en la sentencia de 2005, que esa inclusión se permite si el sujeto pasivo previamente ya está sujeto a la regla de la prorrata, por llevar a cabo simultáneamente actividades gravadas que generan derecho a deducción y actividades exentas que limitan dicho derecho[637]. Lo que no es posible es que la percepción de esas subvenciones sea lo que motive la inclusión del sujeto pasivo en la regla de la prorrata, que fue lo que España hizo mediante las reglas que estamos comentando.

Por lo tanto, desde 1 de enero de 2006 las subvenciones no vinculadas directamente al precio de las operaciones, que, como tales, no integran la base imponible del IVA, tampoco deben incluirse en el denominador de la fracción de la regla de la prorrata ni originan, por sí mismas, la obligación de aplicar esta regla.

En el caso de las subvenciones que sí estén vinculadas directamente al precio de las operaciones y que, como tales, formen parte de la base imponible del IVA, tan sólo afectarán al cálculo de la prorrata si el sujeto pasivo en cuestión se encuentra obligado a aplicar esta regla como consecuencia de llevar a cabo conjuntamente actividades gravadas que generen derecho a deducción y actividades exentas que limiten ese derecho. En tal caso, el importe de la subvención recibirá el mismo trato que cualquier otra contraprestación. Si la subvención se destina a la actividad

[636] Artículo 174.1, segundo párrafo, de la Directiva del IVA de 2006, y artículo 19 de la Sexta Directiva de 1977, que es al que el TJUE se refiere en su sentencia.
[637] La exposición de motivos de la Ley 3/2006 renunció a acogerse a esta posibilidad.

gravada, que genera derecho a la deducción, se integrará en el numerador y en el denominador de la fracción. Si la subvención se destina a la actividad exenta, entonces se integrará en el denominador, pero no en el numerador[638].

6 La inclusión del IVA en las propuestas económicas dirigidas a los entes públicos

Las limitaciones que sufren los organismos de Derecho público en su derecho a deducir el IVA soportado, que estamos poniendo de manifiesto a lo largo de este capítulo 3, y que son consecuencia de la realización de actividades no generadoras del derecho a la deducción (esto es, actividades no sujetas, o bien sujetas pero exentas), les supone a este tipo de entidades el sufrir un sobrecoste en el aprovisionamiento de bienes y servicios, sobrecoste que no sufrirían en el supuesto de poder deducir íntegramente el impuesto que les repercuten sus proveedores.

El artículo 88.uno de la LIVA, en el que se regula la obligación del sujeto pasivo de repercutir el impuesto a los destinatarios de las operaciones, contiene una regla especial para los casos en los que esos destinatarios fueran entes públicos. La citada regla se formula así:

> *En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto cuyos destinatarios fuesen entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.*

[638] Así se explica en las contestaciones de la DGT a consultas tributarias V0148-19, de 22 de enero, y V0472-20, de 27 de febrero, citadas por Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, en *"IVA y sector público – paso a paso"*, op. cit., página 98. También Sánchez Gallardo, Francisco Javier, *"IVA y Administraciones Públicas"*, op. cit., páginas 359 y 360.

De acuerdo con esta disposición, las ofertas económicas que los sujetos pasivos efectúen a los entes públicos, con la finalidad de que estos últimos contraten bienes o servicios, se entiende que incorporan el IVA que se vaya a devengar por la operación. En otras palabras, y utilizando terminología vulgar, se considera que esas ofertas son "IVA incluido". La norma contiene un auténtico mandato, es decir, una presunción *iuris et de iure*, como se deduce de la terminante expresión empleada por el legislador ("se entenderá siempre")[639]. Lógicamente la regla tan sólo afecta a las operaciones gravadas por el impuesto ("no exentas"), que son las únicas en las que la repercusión es susceptible de producirse.

Esta regla se completa con lo dispuesto en el artículo 25 del RIVA, en el que se regula de qué manera debe formalizarse esta presunción durante la tramitación del correspondiente expediente de contratación pública. El Reglamento señala que los pliegos de condiciones particulares previstos en la contratación administrativa contendrán la prevención expresa de que a todos los efectos se entenderá que las ofertas de los empresarios comprenden no sólo el precio de la contrata, sino también el importe del IVA[640].

La razón de ser de esta disposición se puede encontrar, según Guerrero Muñoz, en un intento del legislador de dar certeza a los precios de los contratos de las Administraciones Públicas, cuyos importes han de estar en consonancia con las previsiones presupuestarias[641]. Otros autores han señalado que esta regla es una norma de limitación del gasto, mediante la que se garantiza que el gasto aprobado en un expediente de contratación pública no se vea posteriormente incrementado por la repercusión del IVA, que para las Administraciones públicas constituye un

[639] STS de 9 de mayo de 2002, sala de lo contencioso-administrativo, ECLI:ES:TS:2002:3287, fundamento de derecho tercero.

[640] Estas dos reglas, la del artículo 88 de la LIVA y la del artículo 25 del RIVA, se recogían juntas en el artículo 25 del RIVA de 1985.

[641] Guerrero Muñoz, María Dolores, "Consideración del IVA en la contratación pública: especial referencia a la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público", *El Consultor de los Ayuntamientos*, n.º 3, marzo de 2018. También Jiménez Compaired, Ismael, *"Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", página 447.

gasto por tener limitado o totalmente restringido el derecho a deducir las cuotas soportadas[642].

Ni las Leyes ni los Reglamentos del IVA habidos hasta el momento en nuestro país aclaran cual sea el fundamento de esta regla. No es, desde luego, una previsión que provenga de la Directiva del IVA, ni de las Directivas sobre contratación pública, dado que en estas últimas continuamente se excluye el IVA de la cuantificación de todas las magnitudes económicas a las que en ellas se aluden (cuantías de los contratos, valor estimado de los contratos, umbrales, etc.).

A mi juicio, y sin apartarme de los motivos aducidos por los autores citados en los párrafos precedentes, me inclino más a pensar que el motivo de fondo es evitar malos entendidos entre las partes sobre si los importes ofertados y adjudicados incluyen o no incluyen el IVA que grava la operación, y ello con el objetivo último de evitar una innecesaria litigiosidad por este motivo.

La actual LCSP, a diferencia de los textos legales sobre contratación pública precedentes, es muy prolija a la hora de aclarar en cada caso si la magnitud económica a la que se refieren cada uno de sus preceptos lleva incluido o no el IVA de la operación. Así, a modo de ejemplo y como regla general, el artículo 102.1 establece que los contratos del sector público *tendrán siempre un precio cierto, que se abonará al contratista en función de la prestación realmente ejecutada y de acuerdo con lo pactado. En el precio se entenderá incluido el importe a abonar en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, que en todo caso se indicará como partida independiente.*

6.1 Ámbito objetivo

En cualquier caso, el ámbito objetivo de esta regla no son todos los contratos en los que intervenga una Administración Pública, sino tan sólo aquellos incluidos en el

[642] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 319.

ámbito de la contratación administrativa, es decir, y principalmente, los contratos de adquisición de bienes y servicios a sus proveedores, sin que esta prerrogativa se pueda extender a las actividades que los referidos entes realizan en el tráfico civil[643].

El Tribunal Supremo, en sentencia de 31 de enero de 2002, tiene dicho a este respecto que, al emplear la expresión "entregas de bienes y prestaciones de servicios", la normativa del impuesto claramente se está refiriendo a la contratación de las entidades públicas con sus proveedores y adjudicatarios, a los que impone la inclusión del IVA en las ofertas, para dar certeza a los precios, cuyos importes totales han de estar en consonancia con las previsiones presupuestarias; lo que no puede extenderse a las actividades de esos entes públicos en el tráfico civil, regido por la autonomía de la voluntad y el sometimiento de los contratantes a lo acordado, para los que tiene fuerza de Ley, conforme a los artículos 1255 y 1091 del Código Civil respectivamente[644].

En esta misma sentencia, en la que el Tribunal Supremo considera correcta la repercusión del IVA efectuada por una empresa a un Ayuntamiento con motivo de una permuta inmobiliaria, desarrolla el siguiente argumento, que nos parece lo suficientemente elocuente como para delimitar el ámbito objetivo de esta regla sin que nosotros tengamos que añadir más:

> "Por otra parte, la expresión «propuestas económicas», que también emplea el precepto reglamentario antes citado y que la Sentencia de instancia destaca para afirmar que han de incluir el IVA, se refiere, precisamente, a las ofertas que aquellos proveedores y adjudicatarios de obras, servicios y suministros, a que antes nos hemos referido, han de hacer a las entidades públicas con las que contratan y aunque se admita que se refieren a pagos en dinero y también a entregas de bienes,

[643] Guerrero Muñoz, María Dolores, "Consideración del IVA en la contratación pública: especial referencia a la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público", op. cit., introducción; Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 450; Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 327.
[644] Son palabras del fundamento de derecho cuarto de la STS de 31 de enero de 2002, Sala de lo contencioso-administrativo, ECLI:ES:TS:2002:558.

> dichas relaciones –las de los ofertantes y la Administración– se enmarcan en licitaciones públicas, mediante subastas y concursos y hasta, eventualmente, en casos de contratación directa, cuando la misma está autorizada, pero sin que pueda extenderse, como ya se ha dicho, a cualquier contrato en que intervenga la Administración, cuando las contraprestaciones se establecen de común acuerdo entre las partes, sin mediar licitación ni oferta previa y sobre todo –hemos de reiterarlo– actuando en el comercio de bienes, como es el caso de contratos de compraventa doble o permuta, pues sostener lo contrario conduciría al resultado de convertir en administrativos, a efectos del tributo discutido, todos los contratos en que intervinieran las Administraciones Públicas, lo que ni es propósito del art. 25 del Reglamento del IVA, ni podría hacerlo un precepto de ese rango."

En palabras de Falcón y Tella, la regla del artículo 88.Uno no es un privilegio aplicable sin más a cualquier operación dirigida a un ente público, sino que es una regla especial que resulta de aplicación tan sólo a la contratación administrativa[645], y, dentro de ella, según este autor, a los contratos adjudicados por concurso o subasta[646]. El profesor añade, además, que, a su juicio, esta regla especial sólo entra en juego si en los correspondientes pliegos de condiciones particulares se ha hecho advertencia expresa de que el IVA ha de entenderse incluido en la propuesta económica[647].

6.2 Ámbito subjetivo

[645] La regla general sería el artículo 78.Cuatro de la LIVA, que establece que si las cuotas del IVA no se repercuten expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas.

[646] Falcón y Tella, Ramón, "Repercusión del IVA sobre entes públicos (I): la imposibilidad de reconocer al repercutido prerrogativa o privilegio alguno en relación con el Impuesto", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 8, abril de 2000, páginas 5 y 6. En el mismo sentido, Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 453, que añade el matiz de que, por lo tanto, quedarían excluidos los contratos derivados de procedimientos negociados.

[647] El artículo 25.1 del RIVA exige, efectivamente, que los pliegos de condiciones particulares de la contratación administrativa contengan esta prevención. Sin embargo, el artículo 88.Uno de la LIVA no dice que esto sea un requisito para la aplicación de la regla del "IVA incluido" que estamos analizando. Por esa razón, nos apartamos aquí del criterio de Falcón y Tella.

La norma que analizamos alude a las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyos destinatarios fueran "entes públicos".

Pudiera plantearse la cuestión de qué entidades y organismos quedarían incluidos dentro del término "entes públicos" a estos efectos.

La Dirección General de Tributos no ofrece muchas pistas a este respecto. En alguna contestación a consulta tributaria vinculante ha enunciado, a modo de ejemplo, al Estado, a las Comunidades Autónomas y a las Corporaciones Locales como entidades que quedarían dentro del elemento subjetivo de esta regla[648]. En otras contestaciones, sin embargo, el Centro Directivo se limita a remitirse a las "*operaciones gravadas por el Impuesto que tengan por destinatarios a Entes públicos en el sentido apuntado en el párrafo segundo del artículo 88.Uno de la Ley 37/1992*", lo cual, evidentemente, no ayuda a entender cuál es ámbito subjetivo al que nos referimos[649].

A nuestro juicio la respuesta a este interrogante debe buscarse en la normativa sobre contratación pública, es decir, en la LCSP, puesto que, tal y como el Tribunal Supremo tiene dicho en la sentencia que hemos citado en el apartado anterior, nos encontramos en el ámbito de los contratos públicos, es decir, los contratos sujetos a las disposiciones de esa Ley.

Recordemos que el artículo 3 de la LCSP describe la composición del sector público a estos efectos. En consecuencia, la regla del artículo 88.Uno de la LIVA a la que nos estamos refiriendo sería de aplicación a los contratos regidos por la LCSP, remisión que incluye a los entes y organismos a los que, según esta Ley, le son de aplicación sus disposiciones[650]. Por el contrario, añadimos nosotros, esta regla no

[648] Contestación a consulta tributaria vinculante V0699-07, de 4 de abril.
[649] Contestación a consulta tributaria vinculante V0386-21, de 25 febrero.
[650] Compartimos esta opinión con Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 326; Guerrero Muñoz, María Dolores, "Consideración del IVA en la contratación pública: especial referencia a la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público", op. cit.,

se aplicaría a esos entes y organismos en la medida en que celebrasen contratos con proveedores cuando esos contratos no estuviesen sujetos a las disposiciones de la LCSP. Sería el caso, por ejemplo, de los llamados contratos patrimoniales que recaen sobre bienes inmuebles, expresamente excluidos del ámbito de aplicación de esta Ley por su artículo 9.2.

Para cerrar este apartado, nos parece necesario recordar que la normativa sobre contratación pública en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales se contiene en una norma específica y distinta de la LCSP, como consecuencia de la existencia de la Directiva 2014/25/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, relativa a la contratación por entidades que operan en los citados sectores.

La transposición de esa Directiva se encuentra en la actualidad en el Real Decreto-ley 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea en el ámbito de la contratación pública en determinados sectores; de seguros privados; de planes y fondos de pensiones; del ámbito tributario y de litigios fiscales[651]. El Libro Primero de este Real Decreto-ley contiene las normas aplicables para la contratación pública en los sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales. Se trata, al igual que la LCSP, de normativa sobre contratación pública, por lo que, a mi entender, a los entes públicos que vayan a concertar contratos que se deriven de esta norma también les es de aplicación la regla del artículo 88.Uno de la LIVA que estamos comentando.

---

apartado IV, y Jiménez Compaired, Ismael, *"Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", página 447.

[651] La razón de que la normativa sobre contratación pública en esos sectores se haya tenido que aprobar a través de un Real Decreto-ley radica, sencillamente, en que el legislador español no llegó a tiempo de transponer la Directiva citada, y, ante la amenaza de que el TJUE condenara a España por este incumplimiento, hubo que aprobar por la vía de urgencia, a través de este instrumento, la transposición de esa Directiva.

6.3 La repercusión del IVA a los entes públicos en operaciones internacionales

La regla que estamos comentando se aplica a la repercusión del IVA en las entregas de bienes y prestaciones de servicios cuyos destinatarios fuesen entes públicos, es decir, en lo que comúnmente se conocen como "operaciones interiores".

Sin embargo, el artículo 88.Uno de la LIVA no se refiere a los otros hechos imponibles del impuesto -adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones-, ni, en general, a operaciones relacionadas con el suministro de bienes o servicios desde el extranjero que dan lugar a entregas de bienes y de prestaciones de servicios que, por entenderse realizadas fuera del territorio de aplicación del IVA, no quedan sujetas al impuesto español ni se rigen en esta materia por la normativa de nuestro país.

Las dudas suscitadas sobre la repercusión del IVA a los entes públicos en este tipo de operaciones motivó que la Dirección General de Tributos dictara la Resolución 6/1997, de 10 de julio, "*sobre aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en los contratos del Estado y otras Administraciones Públicas relativos a bienes o servicios suministrados desde el extranjero"*[652], en la que trató de poner luz sobre el tratamiento en el IVA de esas operaciones cuando tienen como destinatarios a los entes públicos[653].

La técnica empleada por la Dirección General de Tributos consiste en desgranar una a una todas esas operaciones y explicar el tratamiento en el IVA resultante en

[652] BOE de 17 de julio de 1997. En adelante, "Resolución 6/1997".

[653] El problema de fondo que late en esas dudas, aparte de las dificultades propias de saber con exactitud el tratamiento en el IVA aplicable a estas operaciones, es que, cuando concurren ofertantes radicados en el territorio de aplicación del IVA español y ofertantes establecidos en otros Estados miembros o fuera de la Unión Europea, las ofertas pueden no ser homogéneas desde el punto de vista fiscal (Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 455.)

cada una de ellas por la intervención del ente público, según el detalle que exponemos a continuación[654]:

1. En primer lugar, la Dirección General recuerda la regla general, que ya hemos visto, de que, en la adjudicación de contratos para la adquisición de bienes celebrados por cualquier ente público, se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA, según lo previsto, con carácter general, en el artículo 88.Uno de la Ley del citado tributo.

2. En segundo lugar, la Resolución 6/1997 explica que, cuando dichos bienes sean enviados desde otro Estado miembro de la Unión Europea, ya sea el proveedor nacional o extranjero, no podrá entenderse incluido el citado Impuesto. Nos adentramos, por tanto, en el ámbito de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes. La Resolución, para explicar las siguientes reglas, asume que el organismo de Derecho público adquirente no actúa como empresario o profesional. Sólo al final, en el punto 9, como veremos, hace una aclaración para los casos en que el organismo esté adquiriendo los bienes o servicios exclusivamente para su actividad empresarial o profesional.

   Bajo esta premisa, si el ente público opta por tributar en destino -es decir, el ente público opta por tributar en el IVA español por la adquisición intracomunitaria de bienes-, así como cuando resulte obligado a hacerlo según el artículo 14 de la LIVA, deberá comunicar al proveedor su número de identificación fiscal precedido del indicativo ES correspondiente a España[655].

[654] Algunas de las referencias legales contenidas en esa Resolución no están en vigor. Nosotros ponemos las referencias legales actualizadas a la fecha de esta tesis doctoral.

[655] Es decir, cuando las adquisiciones intracomunitarias del sujeto pasivo hayan superado en el año natural precedente la cantidad de 10.000 euros, o bien cuando, sin haber alcanzado este umbral,

En los casos indicados en el párrafo anterior y también cuando se trate de adquisiciones de medios de transporte nuevos[656], el ente público, una vez adquiridos los bienes, deberá declarar la correspondiente adquisición intracomunitaria de bienes e ingresar la cuota del IVA devengada.

En paralelo, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 138 de la Directiva del IVA de 2006, la entrega de bienes efectuada por el proveedor desde el otro Estado miembro, que está sujeta al IVA de aquel país, estará exenta de dicho tributo, al tratarse de una entrega de bienes expedidos desde un Estado miembro a otro y cuyo destinatario es una persona jurídica -nuestro organismo de Derecho público- que efectúa una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al IVA español. Por tanto, no procederá repercusión alguna del Impuesto vigente en ese otro Estado miembro y, si se efectuase dicha repercusión, el ente público no estaría obligado a soportarla[657]. En consecuencia, el artículo 88.Uno de la LIVA al que estamos haciendo continuamente mención -la regla de que las propuestas económicas dirigidas a los entes públicos son "IVA incluido"- no es aquí de aplicación, puesto que la entrega efectuada por el proveedor estará exenta.

En cuanto a las obligaciones formales específicas del ente público sujeto pasivo de una adquisición intracomunitaria, la Resolución 6/1997 alude a los requerimientos formales vigentes en la fecha en que fue dictada -10 de julio de 1997-, que, ciertamente, han quedado parcialmente desfasados. En

el sujeto pasivo opte voluntariamente por la tributación en el IVA español (artículo 14, apartados Dos y Cuatro, de la LIVA, y artículo 3 del RIVA). Aunque la Ley española no lo aclara expresamente, el umbral se refiere al conjunto de adquisiciones intracomunitarias de bienes procedentes del conjunto de la Unión Europea. La normativa en la que se basa la Resolución para aplicar estas reglas -los artículos 13 y 14 de la LIVA- son transposición de los artículos 3.1.b) y 3.2 de la Directiva del IVA de 2006.

[656] Artículo 14.Tres de la LIVA.

[657] En España esa exención, para las operaciones en sentido inverso, se establece en el artículo 25 de la LIVA.

la actualidad, y como aclara Sánchez Gallardo[658], esos requisitos son, básicamente, inscribirse en el Registro de Operadores Intracomunitarios, obtener un NIF-IVA intracomunitario, comunicarlo a su proveedor, declarar la adquisición intracomunitaria de bienes en la correspondiente declaración del IVA[659] e ingresar el impuesto correspondiente.

3. En tercer lugar, continúa la Resolución 6/1997, cuando el ente público se acoja a la posibilidad de pagar el IVA en el Estado de origen, deberá soportar la repercusión del Impuesto vigente en dicho Estado miembro según las reglas vigentes en el mismo, que podrán o no establecer que el Impuesto esté incluido en la oferta formulada en ese Estado miembro[660]. En este supuesto, el ente público no deberá comunicar su número de identificación al proveedor.

4. A continuación, la Resolución 6/1997 contempla la posibilidad de que el ente público adquiera bienes en el seno de una venta a distancia intracomunitaria de bienes de las previstas en el artículo 68 de la LIVA. En tal caso, de entenderse que la operación se encuentra localizada en el territorio de aplicación del Impuesto, sería aplicable la regla contenida en el artículo 88.Uno de inclusión del IVA en la oferta realizada.

   En el caso descrito en el párrafo anterior, no se produce una adquisición intracomunitaria de bienes en España, sino una entrega de bienes efectuada por el proveedor desde el Estado miembro de origen y que, por las reglas especiales de localización, se entiende realizada en el territorio de aplicación del Impuesto y a la que habrá que aplicar las mismas reglas que a las ofertas interiores.

[658] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, *"IVA y Administraciones Públicas",* op. cit., página 322.
[659] Modelo 309, de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, regulado en la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre (BOE del día 30, y modificada posteriormente).
[660] Sánchez Esteve, Julián (coord.), "Memento IVA 2023", op. cit., marginal 1476.

5. En los demás casos del artículo 13 de la LIVA en que la adquisición de unos bienes entregados por un empresario o profesional desde otro Estado miembro no da lugar al hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes, se aplicarán las siguientes reglas:

   a) En las adquisiciones de bienes cuya entrega se efectúe por un empresario o profesional que se beneficie del régimen de franquicia del Impuesto en el Estado miembro desde el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes, no hay sujeción al Impuesto en España ni repercusión desde otro Estado miembro.
   b) En las adquisiciones de bienes cuya entrega haya tributado con sujeción a las reglas establecidas para el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes, se estará obligado a soportar el Impuesto vigente en dicho Estado miembro, que siempre irá incluido en el precio.
   c) En las adquisiciones de bienes que se correspondan con las entregas de bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje, comprendidas en el artículo 68.Dos.2º de la LIVA, por tratarse de entregas sujetas al IVA en España, será aplicable la regla de inclusión del Impuesto en la oferta realizada según lo previsto en el citado artículo 88.Uno de la LIVA
   d) En las adquisiciones de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del Impuesto, por aplicación de los mismos criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once de la LIVA (operaciones asimiladas a las exportaciones), no procede ninguna repercusión ni liquidación del Impuesto, por tratarse de operaciones exentas en el Estado miembro de origen y no sujetas en el de destino.

6. Cuando los bienes adquiridos deban ser objeto de importación, o de operación asimilada a las importaciones, por el ente público contratante, el precio ofertado por el empresario o profesional debe entenderse que no incluirá, en ningún caso, el IVA, siendo sujeto pasivo del mencionado hecho imponible el ente público adquirente o destinatario de los bienes, conforme a lo previsto en el artículo 86 de la Ley, ya que, en las importaciones, es sujeto pasivo el importador, por el mero hecho de llevar a cabo la importación, con independencia de si se trata o no de un empresario o profesional.

7. Debe recordarse que en las entregas de bienes realizadas en el interior del territorio de aplicación del Impuesto por empresarios o profesionales sin establecimiento permanente en el mismo, siendo entes públicos sus destinatarios, por regla general, será aplicable la norma contenida en el artículo 88.Uno ya citada, debiendo entenderse que el IVA estaba incluido en el precio ofertado. Será así por tratarse de entregas interiores de las que será sujeto pasivo el empresario o profesional que las realice, aunque carezca de establecimiento permanente en el citado territorio de aplicación del Impuesto.

   Sin perjuicio de lo anterior, y aun siendo también aplicable la regla citada del artículo 88.Uno de la LIVA ("IVA incluido" en las ofertas económicas realizadas al ente público), en el caso a que se refiere el artículo 84.Uno.3º de la misma Ley, será sujeto pasivo de la entrega realizada por un empresario no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto el ente público destinatario de la misma, aunque no actúe en dicha operación como empresario o profesional, por tratarse de una entrega subsiguiente a la adquisición intracomunitaria exenta en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.Tres de la LIVA. La correcta aplicación del Impuesto en este caso seguirá lo señalado en el punto 9 siguiente, en el que la Instrucción 6/1997 trata del caso en que el ente público actúe como empresario o profesional.

8. En lo referido a las prestaciones de servicios cuyos destinatarios sean entes públicos, la Instrucción 6/1997 entiende aplicable la regla de inclusión del Impuesto en la oferta realizada, contenida en el citado artículo 88.Uno de la LIVA, cuando los servicios se entiendan prestados en el ámbito espacial del Impuesto según las reglas generales de localización del hecho imponible, y se efectúen por empresarios o profesionales, establecidos o no en el territorio de aplicación del Impuesto, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

   En dichas operaciones, por consiguiente, los entes públicos deberán considerar, en primer lugar, la aplicación de la regla de localización correspondiente a la prestación de servicios contratada, entre las contenidas en los artículos 69 a 74 de la LIVA. Sólo cuando la prestación se entienda efectuada en el territorio de aplicación del Impuesto será aplicable la normativa española, en especial en cuanto al sujeto pasivo y repercusión del Impuesto; pero si la operación se entendiera realizada en otro territorio, sería aplicable su propia normativa, que puede no contener las mismas reglas en esta materia.

   Si el ente público no actúa como empresario o profesional, y el prestador del servicio no está localizado en el territorio de aplicación del impuesto, se producirá la "inversión del sujeto pasivo". El IVA se considerará incluido en el importe de la oferta económica efectuada por el empresario adjudicatario, y el ente público será el obligado a ingresar en la Administración Tributaria el IVA devengado[661].

[661] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 324.

9. Finalmente, la Resolución 6/1997 alude al supuesto en que los entes públicos actúen como empresarios o profesionales y afecten los bienes o servicios adquiridos a una actividad empresarial o profesional.

   En tal caso la Resolución recuerda que prevalecerá dicha afectación sobre la condición subjetiva del destinatario de las operaciones sujetas, y serán aplicables las reglas previstas con carácter general para los empresarios o profesionales en cuanto a la sujeción al Impuesto de las operaciones, determinación del sujeto pasivo, exenciones, etc. No obstante, dado que los destinatarios son entes públicos, se entenderá siempre que, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto, los empresarios o profesionales, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el IVA, en aplicación del ya citado artículo 88.Uno de la LIVA.

   En este último caso, debe resaltarse especialmente que el ente público que adquiera bienes procedentes de otros Estados miembros deberá atenerse sistemática y obligatoriamente a lo previsto en el punto 2 precedente, relativo al envío de bienes desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, sin poder aplicar los regímenes a que se refieren los puntos 3 y 4, que, como hemos visto, se refieren, respectivamente, a determinadas entregas de bienes que tributan en el Estado miembro de origen y a las ventas a distancia.

   La Instrucción 6/1997 recuerda, igualmente, que, en los supuestos a que se refieren los puntos 7 y 8 anteriores, cuando quien realice las entregas de bienes o prestaciones de servicios sea un empresario o profesional sin establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto, será sujeto pasivo de la citada operación el ente público destinatario de la misma por aplicación de lo previsto en el artículo 84.Uno.2º de la LIVA (inversión del sujeto pasivo), a cuyo cargo quedarán las obligaciones de declaración e

ingreso y de carácter formal establecidas con carácter general para los sujetos pasivos del impuesto en el artículo 164 de la misma Ley.

Lógicamente, en este caso, no procederá satisfacer el importe total del precio contratado, sino que, de dicho importe, con todas las modificaciones contractuales que le afecten, se detraerá el IVA, cuya declaración e ingreso, como ya se ha indicado, no corresponde al que realizó la operación sujeta sino a su destinatario (inversión del sujeto pasivo), en este caso un ente público que afectó dichos bienes o servicios al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Idéntico procedimiento será aplicable en los casos en que un ente público sea destinatario final de una operación intracomunitaria de carácter triangular, contenida en el artículo 26.Tres de la LIVA, y en la que sea sujeto pasivo de la última entrega por aplicación de lo previsto en el artículo 84.Uno.3º mencionado en el punto 7 anterior.

La Resolución 6/1997 que acabamos de resumir sigue vigente a la fecha de depósito de esta tesis doctoral, y no ha sufrido modificación en su tenor literal, sin perjuicio de que sea necesario efectuar los ajustes necesarios en cuanto a las normas que en ella se citan, tal y como hemos hecho en los 9 puntos anteriores.

6.4 La repercusión del IVA a los entes públicos cuando la Ley modifica el tipo de gravamen

La regla del artículo 88.Uno que estamos analizando ("IVA incluido" en las propuestas económicas formuladas a los entes públicos) puede ser problemática en aquellos casos en que se produce un cambio legal de tipo de gravamen entre el momento en que el empresario o profesional formula su propuesta y el momento en que se devenga el IVA de la operación gravada (la entrega de bienes o la prestación de servicios).

El problema puede producirse por la circunstancia de que, cuando el empresario o profesional hace su oferta económica al ente público, en la cual se considera que está incluido el IVA, habrá considerado un determinado tipo de gravamen que, posteriormente, en el momento de devengo del impuesto, puede ser distinto por causa de una modificación legal que lo haya elevado. Téngase en cuenta que el tipo de gravamen aplicable será, en todo caso, y de acuerdo con el artículo 90.Dos de la LIVA, el vigente en el momento de la operación.

La Dirección General de Tributos tiene establecido que, en estos supuestos, será de aplicación el tipo de gravamen vigente en el momento del devengo, y que deberá respetarse el precio cierto pactado con el adjudicatario, entendiéndose por "precio cierto" el que se incluyó en la oferta económica, sin tener en cuenta el IVA. En consecuencia, en los supuestos de una modificación legal que incremente el tipo de gravamen inicialmente considerado, será el ente público el que soportará el aumento del tipo, sin que el empresario o profesional vea afectado el precio cierto inicialmente ofertado, o, lo que es lo mismo, sin que el empresario o profesional tenga que ver reducido el ingreso inicialmente previsto para hacer frente a la mayor cuota de IVA derivada del aumento del tipo de gravamen.

Esta conclusión fue la que la Dirección General de Tributos recogió en la Circular 2/1992, de 22 de enero, por la que se dictaron criterios para la aplicación del IVA en los contratos del Estado cuando se produce una variación en el tipo impositivo, y que fue motivada por la primera elevación del tipo de gravamen en el IVA bajo la vigencia de la LIVA de 1992 (el tipo general pasó del 12 al 13%)[662].

Esta Circular ha sido posteriormente recogida en sucesivas contestaciones a consultas tributarias, en las que la Dirección General de Tributos ha seguido

[662] Citada por Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 457, y Sánchez Esteve, Julián (coord.), "*Memento IVA 2023*", op. cit., marginal 1470.

considerando válido el criterio de respetar el precio cierto inicialmente ofertado por el empresario adjudicatario,[663] que es también la postura sostenida por el TEAC[664]. Y, desde luego, este mismo criterio es el que están siguiendo las distintas Juntas y Comisiones consultivas de contratación diseminadas por las distintas Comunidades Autónomas de nuestro país, que entienden que el licitador no tiene por qué soportar, en perjuicio de su ingreso, un aumento del tipo de gravamen del IVA que viene impuesto por la Ley[665], todo ello sin perjuicio de la necesaria aprobación de un mayor gasto público que se verá obligado a tramitar el órgano adjudicador en el seno del correspondiente procedimiento de contratación pública.

Como señala Jiménez Compaired[666], nos parece de absoluta justicia que esto sea así. Por eso nos sorprende tanto que el Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de diciembre de 2013[667], tenga dicho lo siguiente (el subrayado es nuestro):

> "Deduce de ello el recurrente, y así lo entiende esta Sala, que por aplicación de los artículos 14 y 77 del TRLCAP la Administración pública contratante se obliga a abonar al contratista el precio pactado, que incluirá el IVA como un elemento más integrante del importe de este precio con independencia del tipo impositivo aplicable, tipo que puede variar entre el momento de determinación del precio y el momento de abono del mismo por muy diversos factores (errores en la estimación del tipo, cambios normativos sobrevenidos que supongan una alteración del tipo, etc.)"

Es cierto que el caso enjuiciado en esta sentencia no consistía en una subida del tipo impositivo aprobada por una Ley, sino en una modificación del tipo de gravamen

[663] Por ejemplo, V0602-10, de 26 de marzo, y V1057-10, de 19 de mayo.
[664] Resolución del TEAC de 21 de septiembre de 1995, citada en Sánchez Esteve, Julián (coord.), "*Memento IVA 2023*", op. cit., marginal 1473. No figura en la base de datos de los tribunales económico-administrativos del Ministerio de Hacienda.
[665] Así, Informe 25/2011 de la Junta Consultiva de Contratación de Aragón, e Informe 4/2010 de la Comisión Consultiva de Contratación de Andalucía.
[666] Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 458, con cita de diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia.
[667] STS de 16 de diciembre de 2013, Sala de lo Contencioso-Administrativo, ECLI:ES:TS:2013:6368, fundamento de derecho tercero.

aplicable por el adjudicatario como consecuencia de un cambio en la interpretación de la norma, con apoyo en una consulta tributaria. Aún así, la expresión deslizada por el Tribunal Supremo en el párrafo transcrito, que parece dar carta blanca a que una eventual subida legal del tipo de gravamen del IVA sea asumida por el contratista en detrimento del ingreso pactado, nos parece fuera de lugar, puesto que supondría hacer que el coste de esa subida fuera soportado por el empresario mediante una disminución de su precio cierto, cuando resulta que ni esto está dicho en ninguna Ley, ni el empresario es el sujeto pasivo del impuesto. Afortunadamente los órganos administrativos no se han acogido a la vía abierta por esta sentencia.

6.5 La repercusión del IVA a los entes públicos cuando el empresario modifica el tipo de gravamen aplicable

Cuestión distinta a la anterior es el supuesto en el que el empresario, adjudicatario del contrato, decide modificar el tratamiento en el IVA de la entrega de bienes o de la prestación de servicios contratada, con respecto a lo consignado en la propuesta económica presentada al ente público, de tal forma que en el momento del devengo o en el acto de la expedición de la factura repercute una cuota de IVA superior a la prevista. También puede darse el caso de que la empresa contratista pretenda modificar con posterioridad la factura emitida, rectificando al alza el IVA repercutido.

Esto puede deberse a que en la propuesta económica se recogiera un tipo de gravamen incorrecto (por ejemplo, el tipo reducido, cuando el correcto era el tipo general), o bien porque se aplicase erróneamente una exención tributaria. La práctica muestra que estos desajustes pueden señalarse por el propio órgano adjudicador, que en el momento de tramitar el pago de las facturas detecta una incorrecta aplicación del IVA, o bien por el propio sujeto pasivo, que, al emitir la factura, detecta el error y procede a repercutir la cuota de IVA correcta[668]. En

[668] También puede darse el caso de que el sujeto pasivo detecte el error con posterioridad a la expedición de la factura, y desee acogerse a la posibilidad de rectificar la cuota repercutida.

ocasiones se producen cambios de criterio debido a que la Dirección General de Tributos ha publicado una contestación a una consulta tributaria que pone de manifiesto una incorrecta aplicación del impuesto en el contrato celebrado entre las partes. En cualquier caso, nos estamos refiriendo a casos en donde la modificación del IVA aplicable no viene impuesta por Ley.

En estos supuestos la postura de la Dirección General de Tributos es la de que, por aplicación del artículo 88.Dos de la LIVA, el ente público no puede sufrir las consecuencias de este aumento en el IVA aplicable. En otras palabras, la entidad pública no habrá de soportar de la empresa contratista ningún importe adicional por la rectificación de las cuotas repercutidas, debiendo satisfacer a la misma el mismo precio de adjudicación recogido en la propuesta económica presentada en su momento, si bien, evidentemente, la empresa constructora verá disminuido el precio cierto del contrato[669].

La doctrina comparte esta conclusión, en el sentido de que el contratista verá disminuido el importe del precio cierto al permanecer inalterado el precio global contratado[670]. La misma regla, a nuestro juicio, habría de aplicarse en el caso inverso, es decir, cuando el empresario ha repercutido por error una cuota superior a la que era procedente, de tal forma que la rectificación a la baja del IVA no alteraría el precio global contratado por el ente público, y el empresario vería incrementado el precio cierto de la operación[671].

Terminamos haciendo mención a la incorrecta, a nuestro juicio, costumbre de que, cuando un ente público destinatario de una prestación de servicios o de una entrega

[669] Contestación a consulta tributaria vinculante V2582-07, de 30 de noviembre.
[670] Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 462; Sánchez Esteve, Julián (coord.), "*Memento IVA 2023*", op. cit., marginal 1473; Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 328.
[671] Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 328. Con matices, Jiménez Compaired, Ismael, op. cit., página 461, también sostenía esta idea. Igualmente favorable se muestra Durán-Sindreu Buxadé, Antonio, en "*IVA y sector público – paso a paso*", op. cit., página 194, con cita de las consultas tributarias vinculantes favorables a esta tesis V2188-11, de 22 de septiembre, y V3587-13, de 12 de diciembre.

de bienes no está de acuerdo con la repercusión del IVA que el empresario efectúa en la factura, la mayor parte de las veces reacciona, sencillamente, no pagando la factura y trasladando al contratista los reparos observados por alguno de sus órganos gestores en lo que se refiere a este tema.

Además de la evidente injusticia que, a nuestro juicio, supone que una de las partes del contrato se arrogue unilateralmente la facultad de decidir que la factura no se pague por una cuestión (la correcta repercusión del IVA) en la que no es competente (o al menos no lo es más que el empresario, que al fin y al cabo es el obligado tributario a efectuar la repercusión), hay que recordar que las controversias en torno a la repercusión del impuesto tienen un cauce específico para su resolución, que es la vía económico-administrativa, tal y como establece el artículo 88.Seis de la LIVA. En nuestra opinión sería a los tribunales de este orden donde esos organismos deberían acudir si no están de acuerdo con la repercusión (o con la exención) consignada en la factura por el empresario[672].

6.6 Operaciones a las que no les afecta el artículo 88.Uno de la LIVA por no haber una propuesta económica

La doctrina ha señalado que el supuesto de hecho contemplado en el artículo 88.Uno de la LIVA es el de un empresario o profesional que efectúa una propuesta económica a un ente público, en el ámbito de la contratación administrativa, en cuyo caso el citado artículo establece la regla de que en dicha oferta debe considerarse que está incluido el IVA que grava la operación.

La mención del 88.Uno de la LIVA a las "propuestas económicas" ha llevado a algunos autores a defender la no inclusión en esta regla de aquellas operaciones en las que no se produce una propuesta económica por parte del empresario o

[672] Nos adherimos al criterio defendido, con otras palabras, por Falcón y Tella, Ramón, en "Repercusión del IVA sobre entes públicos (II): la imposibilidad de reconocer al repercutido prerrogativa o privilegio alguno en relación con el Impuesto", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 9, mayo de 2000, páginas 5 y 6.

profesional como paso previo a la adjudicación del contrato. El motivo es precisamente ese, la ausencia de una oferta económica por parte del empresario para la determinación del precio de la operación[673].

Jiménez Compaired ya apuntaba esta circunstancia en 2007[674], y, sobre esta cuestión, señalaba que no existían criterios normativos y jurisprudenciales claros que permitieran determinar con seguridad el ámbito potencial de esta regla. De hecho, explicaba este autor, en aquel momento había pronunciamientos y sentencias contradictorias sobre si esta norma se aplicaba a determinados negocios jurídicos, como expropiaciones o ciertas operaciones inmobiliarias.

Quizás el paso del tiempo ha permitido que se destile una doctrina administrativa más perfilada, y, gracias a ello, la Dirección General de Tributos ha negado la aplicación de la regla del "IVA incluido" a las siguientes operaciones en las que los entes públicos eran adquirentes de bienes o servicios[675]:

- Expropiaciones: la Dirección General de Tributos niega la aplicación de esa regla porque ello supondría que a la persona a la que se expropia un bien o derecho no se le resarciría completamente de la pérdida patrimonial sufrida. La empresa o el profesional expropiado, por lo tanto, debería repercutir IVA sobre la base del justiprecio[676].

[673] En el apartado 6.1 ya hemos aclarado que esta regla tampoco se aplica a las actividades de los entes públicos en el tráfico civil.
[674] Jiménez Compaired, Ismael, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", op. cit., página 452.
[675] Seguimos a Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., páginas 326 y 327.
[676] Sánchez Esteve, Julián (coord.), "*Memento IVA 2023*", op. cit., marginales 1463 y 1466. Además, contestación a consulta tributaria vinculante V0038-06, de 12 de enero, con cita, entre otras, de sentencias del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1959, 18 de diciembre de 1973 y 29 de noviembre de 1974, en las que el Tribunal ha señalado que con la indemnización expropiatoria se trata de lograr el equivalente económico ante la privación del bien o derecho expropiado, de forma que "sin enriquecimiento para el expropiado, la expropiación no produzca, sin embargo, una injustificada mengua en su patrimonio", ya que la expropiación no puede utilizarse para privar de su propiedad a una persona "sin concederle en compensación el abono del valor real y efectivo de los bienes".

- Otras operaciones en las que el precio no deriva de la libre voluntad de las partes, sino que es fijado por la Administración pública actuante. En estos supuestos, al no haber una proposición económica por parte del empresario o profesional, no cabe aplicar la regla del artículo 88.Uno de la LIVA a la que nos estamos refiriendo[677].

[677] Así ocurriría en los servicios prestados por un recaudador, sujetos al IVA, cuyo importe está fijado en virtud de un mandato legal, no se produce una oferta al ayuntamiento y, por tanto, dicho importe no incluye el IVA (resoluciones del TEAC de 21 de julio de 1999 y 24 de septiembre de 2001, citadas por Sánchez Gallardo, Francisco Javier, "*IVA y Administraciones Públicas*", op. cit., página 327.) En la misma obra, y también con apoyo de resoluciones del TEAC, se citan los ejemplos de distintas Administraciones públicas que adquieren diversos productos para su retirada del mercado por motivos sanitarios, y que son supuestos en los que tampoco hay una oferta económica por parte del vendedor, puesto que el precio viene impuesto por la Administración actuante.

CONCLUSIONES

Situados ya en el final de esta tesis doctoral, llega el momento de formular unas conclusiones, en las que trataremos de describir los resultados más relevantes que se derivan de la investigación a la que hemos dedicado las páginas precedentes.

Al inicio de este trabajo situábamos unas palabras de Sáinz de Bujanda, referidas a la seguridad jurídica y al sentido y significado que debían darse a dicho principio. El maestro nos recordaba que el Derecho, al ordenar la vida social, engendra seguridad en los individuos que componen el cuerpo social, porque, a partir de ese orden que el Derecho establece, esos individuos saben, efectivamente, a qué atenerse en el despliegue de las actividades que el ordenamiento jurídico encauza y regula.

Desgraciadamente la elaboración del presente trabajo nos ha llevado a la conclusión de que nos encontramos ante una materia en la que estamos lejos de alcanzar una mínima seguridad jurídica, y en donde los diversos operadores que se ven implicados, en sentido amplio, en la actividad económica del sector público, no gozan de la certidumbre que debe exigirse a cualquier norma jurídica. Es pertinente recordar, como hemos señalado páginas atrás, que la seguridad jurídica es un principio que la Constitución Española garantiza en su artículo 9, y que la Ley General Tributaria, en su Exposición de Motivos, reconoce como uno de los principios que esta norma pretende conseguir.

Partiendo de esta primera conclusión genérica o apriorística, exponemos a continuación las que entendemos que deben considerarse principales conclusiones alcanzadas en este trabajo.

PRIMERA: La normativa de la Unión Europea que regula la no sujeción al IVA de las actividades de los organismos de Derecho público en las que éstos actúen como "autoridades públicas", así como la que se refiere a las exenciones de determinadas

actividades de interés general en las que éstos participen, se ha mantenido inalterada desde la creación del impuesto en los años sesenta del siglo veinte. Ha sido el TJUE quien ha tenido que abrir camino, a través de su jurisprudencia, para resolver las dudas generadas a lo largo de los años en la aplicación de dicha regla de no sujeción a lo largo de la Unión, tanto en lo relativo a la comprensión de lo que es, a estos efectos, un organismo de Derecho público, como en la determinación de qué actividades quedan comprendidas en el ejercicio de la "autoridad pública".

La labor del TJUE se ha extendido también a la interpretación de las excepciones previstas para esa regla de no sujeción (los supuestos de distorsiones significativas de la competencia y las actividades sujetas al IVA en todo caso según el Anexo I de la Directiva). Sin embargo, a pesar del trabajo hermenéutico llevado a cabo por el tribunal, que dista mucho de estar concluido, las reglas de la Directiva sobre esta materia generan una profunda inseguridad jurídica, que alcanza incluso a los Estados miembros cuando tienen que transponer esta normativa.

En mi opinión, esa inseguridad obedece a tres factores: i), a los conceptos jurídicos indeterminados empleados por la Directiva; ii), a las diferencias existentes entre los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros a la hora de entender los conceptos empleados por la Directiva; y iii), al paso del tiempo desde que estas reglas fueron aprobadas por la Unión Europea, que se refleja en las variaciones que a lo largo de los años se han ido produciendo tanto en la configuración del sector público como en la naturaleza y en el régimen jurídico de las funciones que éste desarrolla en los distintos Estados miembros. Estas dificultades, a mi juicio, no son superables con la actual regulación europea.

SEGUNDA: La referida inseguridad jurídica también afecta a nuestro país, donde persisten serias dudas sobre si la transposición de estas reglas es correcta. La mayor crítica la suscita la ausencia en nuestra Ley nacional de la cláusula "anti-distorsión de la competencia" del artículo 13 de la Directiva del IVA, ausencia que, a mi entender, jurídicamente tiene muy difícil defensa, habida cuenta de la importancia

de esta cláusula para asegurar la debida neutralidad del impuesto. Esta ausencia podría explicarse por el amplio margen que el TJUE concede a los Estados miembros para decidir en qué términos transponer la Directiva, si bien no debe olvidarse que eso está condicionado a que se permita a los particulares someter al control de los órganos jurisdiccionales esa eventual no sujeción de la actividad de los organismos de Derecho público. En mi opinión ese eventual control está garantizado en nuestro país. Desde luego lo que no cabría admitir en ningún caso es que la Administración tributaria invocase el efecto directo de la Directiva del IVA para suplir esa carencia en perjuicio de un determinado contribuyente.

TERCERA: Ha sido muy criticada la decisión del legislador español de entender que la actuación de los organismos de Derecho público en sus actividades *ad extra* (es decir, hacia fuera del sector público) debe considerarse producida en su condición de "autoridades públicas", tal como lo concibe el artículo 13 de la Directiva del IVA, cuando la contraprestación percibida tenga "naturaleza tributaria". Esta equivalencia supone establecer un límite para la aplicación de esta regla de no sujeción que no está previsto en la Directiva, lo que ya de por sí es criticable desde el punto de vista de si la transposición es correcta. La crítica se acentúa cuando se considera que el TJUE ha aplicado esta regla de no sujeción a supuestos en los que claramente se apreciaba que la contraprestación percibida por el organismo de Derecho público no tenía naturaleza tributaria, lo cual contradice el criterio seguido en nuestro país.

CUARTA: La presunción legal de que el ejercicio de "autoridad pública" presupone la "naturaleza tributaria" de la contraprestación a percibir por los organismos de Derecho público no se sostiene en nuestro ordenamiento jurídico, en donde hay ejemplos de figuras que, no siendo de naturaleza tributaria (precios públicos, cuotas urbanísticas), se exigen, sin embargo, por actividades que pueden implicar el ejercicio de "autoridad pública". La deficiente técnica jurídica empleada por el legislador español en este punto también se pone de manifiesto en la circunstancia de que muchas entidades incluidas en el sector público, pero que no son

Administración pública, como las sociedades mercantiles de capital público, a cuya actividad podría teóricamente aplicarse esta regla de no sujeción, no pueden, por la configuración legal actual de lo que es un tributo, exigir el pago de contraprestaciones de "naturaleza tributaria". Esta incongruencia ha sido señalada incluso por la Dirección General de Tributos en contestaciones a diversas consultas tributarias. Probablemente toda esta problemática quedaría zanjada si el legislador español abandonara esta artificial presunción y se remitiera a las reglas generales del Derecho Administrativo para establecer cuándo cabe considerar que un organismo de Derecho público está actuando como "autoridad pública".

QUINTA: En cuanto a la transposición del elemento subjetivo de la regla de no sujeción, las dos últimas modificaciones del artículo 7.8º de la LIVA, producidas en 2014 y en 2017, constituyen un esfuerzo evidente, por parte de nuestro legislador, de clarificar el elemento subjetivo de la regla de no sujeción contenida en dicho artículo, tanto en el ámbito de las entregas de bienes y prestaciones de servicios *ad extra*, como en el caso de las actividades *ad intra* (hacia dentro del sector público). En el primer caso la LIVA hace un exhaustivo esfuerzo de enumeración de organismos de Derecho público que caen bajo la aplicación de esta regla, incluyendo en ese listado a organismos sin sustrato territorial. En el segundo caso la LIVA atiende al criterio de la potestad de autoorganización de las entidades públicas, reconocida en la normativa de contratación pública en el caso de los medios propios personificados, y en la doctrina administrativa (posteriormente confirmada por la jurisprudencia) en el caso de los órganos técnico-jurídicos. La doctrina científica ha valorado positivamente la transposición del elemento subjetivo resultante de estas reformas, opinión que comparto.

No obstante, algún autor y ciertas resoluciones de los TEAC, a la vista de la amplitud con la que ha quedado regulado desde 2017 este elemento subjetivo, han señalado que el legislador español podría haberse excedido en la transposición, en lo que se refiere a la posibilidad de que determinadas entidades de Derecho privado (señaladamente las sociedades mercantiles de capital público) puedan aplicar esta

regla de no sujeción en su actividad *ad extra*, ya que su calificación como "organismos de Derecho público" podría ser problemática. Frente a esta crítica, considero que lo relevante es que se pueda demostrar, a la luz de los criterios ofrecidos por la jurisprudencia del TJUE, que dichas entidades dependen, tanto desde el punto de vista orgánico como funcional, de una Administración pública, lo cual, en última instancia, deberá ser apreciado por los órganos jurisdiccionales. No obstante, la cuestión, lejos de quedar cerrada, ha vuelto a reabrirse, ya que el Tribunal Supremo ha admitido a trámite recientemente (año 2024) un recurso de casación que, entre otros, tiene por objeto analizar si es correcto que la actividad *ad extra* de las sociedades de capital público pueda quedar no sujeta al IVA por esta regla. Esta decisión del Tribunal Supremo nos puede abocar de nuevo a un escenario de incertidumbre jurídica en un tema que, después de muchos años de cambios de criterios normativos, jurisprudenciales y doctrinales, parecía que había quedado resuelto.

SEXTA: Cabe destacar que, como consecuencia de la amplitud con la que ahora se regula el elemento subjetivo de la regla de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA, a mi juicio, ha quedado sin contenido el último párrafo de la letra B) de dicho precepto, que excluía de la consideración de Administraciones Públicas, a estos efectos, a las entidades públicas empresariales estatales y a los organismos asimilados de las Comunidades Autónomas y Entidades locales. La razón es que todos estos organismos, a pesar de lo que dice este párrafo, finalmente entran dentro del ámbito de aplicación de esta regla de no sujeción, debido a la llamada que la letra A) de ese artículo hace a las entidades mencionadas en las letras C) y D), en las que también están incluidas las citadas entidades públicas empresariales estatales y organismos asimilados de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

SÉPTIMA: En todo caso la regla de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA, tanto en lo relativo a las actividades *ad extra* como a las actividades *ad intra* de los organismos de Derecho público, nunca es de aplicación a las actividades que se

relacionan en la letra F) de dicho artículo, que es el equivalente del Anexo I de la Directiva del IVA. La transposición efectuada en este punto respeta plenamente las exigencias de la Directiva. Lo mismo cabe decir con respecto a la no sujeción al impuesto prevista en el artículo 7.9º de la LIVA para el otorgamiento de concesiones y autorizaciones administrativas, salvo en los sectores portuarios, aeroportuarios y ferroviarios, y con respecto a la no sujeción prevista en el artículo 7.11º para las operaciones realizadas por las Comunidades de Regantes para la ordenación y aprovechamiento de las aguas.

OCTAVA: Si a una actividad llevada a cabo por un organismo de Derecho público no le fuera de aplicación la regla de no sujeción del artículo 7.8º de la LIVA, cabe la posibilidad de que pudiera quedar exenta en el impuesto por la aplicación de alguna de las exenciones previstas en el artículo 20 de la LIVA que derivan de la transposición del artículo 132 de la Directiva del IVA, en donde se contemplan diversas exenciones aplicables a actividades de interés general. El Tribunal Supremo se muestra riguroso en la interpretación de estos beneficios fiscales, en el sentido de procurar que no se incumpla el principio de neutralidad en la aplicación de las exenciones en el IVA, principio que obliga a aplicar el mismo régimen jurídico a operadores que se encuentren en las mismas condiciones de prestación en la actividad de que se trate. Fruto de este rigor es que el Tribunal Supremo haya dictado sentencias en las que, por ejemplo, extiende la exención para la prestación de servicios postales a operadores distintos del operador legalmente designado para la prestación del servicio postal universal, bajo el argumento de que esos otros operadores también tienen que asumir obligaciones de Derecho público. La aplicación de dicho principio de neutralidad, además de estar, a mi entender, perfectamente alineada con la jurisprudencia del TJUE, es plenamente coherente con diversas medidas que la Directiva del IVA contiene para asegurar que la aplicación de esas exenciones no genere distorsiones de la competencia entre entidades de Derecho público y operadores del sector privado.

NOVENA: Con todos estos ingredientes queda patente la inseguridad jurídica a la que se enfrentan los distintos operadores que, por una u otra razón, se ven obligados a la aplicación de estas reglas. En esta tesis hemos intentado demostrar que la inseguridad jurídica que emana de la normativa española tiene su origen último en la configuración de la normativa europea, lo que hace que los esfuerzos llevados a cabo tanto por el legislador español, mediante las sucesivas reformas operadas sobre el artículo 7.8º de la LIVA, como por la jurisprudencia y la doctrina administrativa, no sean suficientes -ni puedan serlo- para conseguir la deseada estabilidad jurídica en esta materia.

DÉCIMA: La otra cara de la moneda de estas reglas de no sujeción o de exención de las actividades económicas del sector público viene constituida por las limitaciones que los organismos de Derecho público sufren en su derecho a deducir el IVA soportado por sus aprovisionamientos, en tanto que las operaciones no sujetas y las operaciones exentas son operaciones que no generan derecho a deducción. Aunque estas restricciones derivan de las reglas generales del impuesto, la mayoría de la doctrina opina que la LIVA española se ha extralimitado a la hora de exigir a los empresarios y profesionales que, para poder deducir el IVA que soportan, deben afectar exclusivamente los bienes y servicios adquiridos a su actividad.

No obstante, en el caso de los organismos de Derecho público, el artículo 93.cinco de la LIVA ha resuelto la cuestión introduciendo desde 2018 una regla de deducción proporcional del IVA para los organismos que llevan a cabo conjuntamente operaciones sujetas al impuesto y operaciones no sujetas (conocidos como ”entes duales”). Esta regla de deducción proporcional, extraída de la jurisprudencia del TJUE, ha recibido críticas por su deficiente ubicación en la LIVA, por no extenderse también a los entes “duales” del sector privado y por dar un cierto trato de favor en materia de deducciones a los entes públicos que perciben subvenciones para la gestión de servicios públicos que no se incluyen en la base imponible del impuesto.

UNDÉCIMA: En la tesis hemos destacado la importancia de las reglas que regulan el tratamiento en el IVA de las subvenciones, ya que es frecuente que las Administraciones públicas otorguen subvenciones a organismos de Derecho público, y éstos, en ciertas ocasiones, están obligados a incluir el importe de esas ayudas en la base imponible del impuesto. En particular, hemos citado las conocidas como "subvenciones dotación", que se caracterizan por no suponer contraprestación alguna de operaciones realizadas por la entidad beneficiaria, sino por ser dotaciones presupuestarias que una Administración pública territorial aprueba a favor de alguna de las entidades que conforman su sector institucional. Este concreto tipo de subvenciones no forman parte de la base imponible del IVA, si bien para llegar a esta conclusión han sido necesarias numerosísimas sentencias de la Audiencia Nacional, que siguen la estela del criterio marcado por el Tribunal Supremo en este punto, circunstancia que pone de manifiesto, una vez más, la insostenible inseguridad jurídica en la que se mueven los operadores implicados en esta materia.

DUODÉCIMA: Las cuestiones a las que nos estamos refiriendo tienen una estrecha vinculación con la contratación pública. Por esta razón, hemos hecho mención a los problemas que se suscitan con la forma de reflejar el IVA en las ofertas económicas que los licitadores presentan a los organismos de Derecho público que tramitan expedientes de contratación. La LIVA presume en su artículo 88 que en esas ofertas está incluido el IVA, si bien esa regla debe entenderse aplicable sólo a operaciones en las que hay una propuesta económica de un licitador, y no a operaciones en donde no se produce dicha propuesta (por ejemplo, en una expropiación forzosa). La Dirección General de Tributos tuvo que dictar la Resolución 6/1997 para aclarar la aplicación de esta regla a la variedad de casos que pueden producirse cuando los entes públicos se ven envueltos en operaciones internacionales.

Por lo demás, debe entenderse que si, con posterioridad a la oferta económica de un licitador, se incrementa por Ley el tipo de gravamen del IVA, el licitador no tiene

por qué sufrir un menoscabo en su ingreso, sin perjuicio de que el ente público que va a soportar ese IVA adicional deba tramitar un expediente de gasto para hacer frente al mayor coste fiscal que va a soportar. Ahora bien, si el incremento en el IVA a repercutir se debe no a la Ley, sino a una decisión del licitador (por ejemplo, porque haya detectado un error en el IVA reflejado en su oferta inicial, o porque haya habido una consulta tributaria posterior que le hace rectificar una exención que era improcedente), entonces será el empresario el que verá disminuido el importe del precio cierto contratado.

DECIMOTERCERA: En la tesis hemos señalado los problemas jurídicos (principalmente la inseguridad jurídica a la que tantas veces nos hemos referido) y económicos que se generan por la aplicación de estas reglas. Los problemas de índole económica obedecen al funcionamiento normal del impuesto, y se proyectan tanto sobre las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los organismos de Derecho público, en donde la eventual no sujeción o exención de sus actividades produce distorsiones de la competencia con el sector privado, como sobre sus aprovisionamientos, que se encarecen por la limitación que sufre el sector público en su derecho a deducir el IVA soportado.

El impulso que la Comisión Europea estaba dando al diagnóstico y al tratamiento de esos problemas jurídicos y económicos, plasmado en diversas comunicaciones oficiales emanadas de este organismo, se ha frenado en la última década, probablemente porque los esfuerzos de la Comisión se están centrando en cerrar la brecha existente entre el IVA teóricamente devengado por la actividad económica desarrollada en la Unión Europea y la recaudación que efectivamente se obtiene (VAT Gap). Lo que parece evidente es que, tanto los trabajos producidos por la doctrina científica, como los informes a consultores externos encargados por la propia Comisión Europea, ponen de manifiesto que, con la regulación actual existente en la Unión, esos problemas no se van a resolver, lo que aboga por instaurar una regulación alternativa, como ya ocurre en algunos importantes países fuera de la Unión Europea. No obstante, es patente la dificultad de que se apruebe

un sistema alternativo, sobre todo por la necesaria unanimidad entre los Estados miembros que ello requeriría. Tampoco ayuda a resolver dichos problemas la falta de consenso sobre las medidas a adoptar existente entre los distintos agentes implicados.

BIBLIOGRAFÍA

ALBI, GONZÁLEZ-PÁRAMO, ZUBIRI, "*Economía Pública I*", Ariel, Barcelona, 2009.

ACÍN FERRER, ÁNGELA, "Tasas.- Importante sentencia del Tribunal Constitucional sobre tarifas y otras cuestiones. Prestaciones Patrimoniales", *La Administración Práctica*, n.º 7, 2019.

ALEMANY SÁNCHEZ DE LEÓN, LUIS F., "El IVA en la actividad municipal. Análisis de algunas cuestiones interpretativas", *Tributos Locales*, n.º 9, 2001.

ALÍAS CANTÓN, MANUEL, "De las exacciones parafiscales a las prestaciones patrimoniales de carácter público", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 5, marzo, 2018.

ALMUDÍ CID, JOSÉ MANUEL, "La tributación indirecta del contrato de concesión de obras públicas a la luz de la Ley 30/2007, de contratos del sector público, y de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos", *Crónica Tributaria*, n.º 132, 2009.

AMAND, CHRISTIAN, "VAT for Public Entities and Charities – Should the Sixth Directive Be Renegotiated?", *International VAT Monitor*, noviembre a diciembre, 2006.

AMAND, CHRISTIAN, "What does the EU VAT Actually Tax?", *International VAT Monitor*, marzo a abril, 2022.

AMAND, CHRISTIAN, "VAT in the digital Age. Response to the call for feedback. An analysis of the purposes, the context and the texts, in the light of article 113 TFUE", *https://www.xirius.be/uploads/files/chroniques/Amand%20Reply%20to%20the%20Public%20Consultation%20VAT%20in%20the%20Digital%20Age_646205436c007.pdf* , marzo de 2023, consultado el 4 de octubre de 2023.

ANEIROS PEREIRA, JAIME, "La incorporación al Derecho positivo tributario del concepto de prestación patrimonial de carácter público por la Ley de Contratos del Sector Público y sus pretendidas consecuencias", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 7, abril de 2018.

AUJEAN, MICHEL; JENKINS, PETERS & PODDAR, SATYA, "A new approach to public bodies", *International VAT Monitor*, julio a agosto, 1999.

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, JULIO, "Las subvenciones en el IVA", *Impuestos*, n.º 6, marzo, 2000.

BLÁZQUEZ LIDOY, ALEJANDRO, "¿Debe incluirse el IVA en la selección de la mejor oferta en la contratación pública? El problema de los licitadores exentos de IVA frente a los gravados en la Ley de contratos del sector público", *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, n.º 319, 2009.

CALVO VÉRGEZ, JUAN, "La aplicación de la exención del IVA en el sector de la educación", *Crónica Tributaria,* n.º 163, 2017.

CALVO VÉRGEZ, JUAN, "El IVA de los entes públicos tras la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembres, de Contratos del Sector Público", *Revista Quincena Fiscal,* n.º 12, septiembre de 2018.

CALVO VÉRGEZ, JUAN, "La discutida compatibilidad del art. 95.tres de la LIVA con la Jurisprudencia Comunitaria: algunas consideraciones", *Revista Quincena Fiscal,* n.º 21, noviembre de 2019.

CASADO OLLERO, GABRIEL, "El IVA y las operaciones de los entes públicos", *Impuestos,* tomo II, 1986.

CASTRO DE LUNA, MANUEL JOSÉ, "Evolución doctrinal y jurisprudencial del tratamiento en el IVA de los servicios públicos de radio televisión", *Revista Quincena Fiscal,* n.º 14, 2022.

CHECA GONZÁLEZ, CLEMENTE, "Subvenciones incluidas en la base imponible del IVA por estar directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas a este impuesto. La cuestión en el sector de los forrajes desecados", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 95, 2005.

CHINCHILLA MARÍN, CARMEN, "Las sociedades mercantiles públicas. Su naturaleza jurídica privada y su personalidad jurídica diferenciada: ¿realidad o ficción?", *Revista de Administración Pública,* n.º 203, 2017.

CIUFFARELLA, GIOVANNI, "L'ente pubblico non económico come soggetto passivo dell'IVA", *Rivista di diritto tributario*, volumen 22, n.º 1, enero, 2011.

COMISIÓN EUROPEA, "*Libro Verde sobre el futuro del IVA: hacia un sistema de IVA más sencillo, robusto y eficiente – Informe ejecutivo sobre el resultado de la consulta pública*", Taxud.c.1(2011)1417007, Bruselas, 2011.

COMISIÓN EUROPEA, "*Informe ejecutivo del resultado de la consulta pública sobre la revisión de la legislación vigente sobre el IVA en los organismos públicos y sobre las exenciones en actividades de interés público*", taxud.c.1(2014)4694356, Bruselas, 2014.

COPENHAGEN ECONOMICS Y KPMG, *"VAT in the public sector and exemptions in the public interest*", Final report for TAXUD/2009/DE/316, Copenhague, 2011.

COPENHAGEN ECONOMICS, "*VAT in the public sector and exemptions in the public interest*", Final report for TAXUD/2011/DE/334, Copenhague, 2013.

D'ANGELO, GIANGIACOMO, "Le diverse declinazioni della soggettivitá passiva IVA: il caso clínico delle societá pubbliche in house", *Rivista di Diritto tributario*, volumen XXVIII, n.º 4, agosto, 2018.

D'ANGELO, GIANGIACOMO, "New Frontiers in the VAT Regime for Public Bodies", *Intertax*, volumen 46, n.º 12, diciembre, 2018.

DE BUNES IBARRA, MANUEL, "Radiotelevisiones públicas y entes públicos, otra vez", *Carta Tributaria*, n.º 67, octubre, 2020.

DE JUAN CASADEVALL, JORGE, "La recuperación administrativa del IVA de subvenciones regularizado a concesionarios de servicios públicos: factum principios y rebus sic stantibus", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 14, 2017.

DE JUAN LEDESMA, NUÑO, "La tributación de las concesiones administrativas en la imposición indirecta", *Revista Tributaria. Oficinas Liquidadoras*, n.º 29, 2011.

DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, ÁLVARO, "Los entes públicos y el IVA. Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de febrero de 1997", *Impuestos*, tomo I, 1998.

DE LA FERIA, RITA, "The EU VAT Treatment of Public Sector Bodies: Slowly Moving in the Wrong Direction", *Intertax*, volumen 37, n.º 3, 2009.

DE MIGUEL CANUTO, ENRIQUE, "Las actuaciones de los entes públicos ante el IVA", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 16, septiembre, 2015.

DE MIGUEL CANUTO, ENRIQUE, "Poderes adjudicadores y medios propios ante el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Carta Tributaria*, n.º 47, febrero, 2019.

DÍAZ GARCÍA, CONSUELO, "El régimen de deducciones en el IVA", *Hacienda Pública Española*, n.º 122-3, 1992.

DIJK, HARPERT VAN, y LUBBERS, GUIDO, "The VAT Compensation Fun(d)?", *International VAT Monitor*, enero y febrero, 2000.

DURÁN-SINDREU BUXADÉ, ANTONIO, "*IVA y sector público – paso a paso*", Colex, Madrid, 2022.

EBRILL, LIAM; KEEN, MICHAEL; BODIN, JEAN PAUL y SUMMERS, VICTORIA, "*The Modern VAT*", IMF, Washington, D.C., 2001.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA: STJCEE de 25 de julio de 1991", *Impuestos*, tomo I, 1992.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "Los Entes Locales en el sistema tributario estatal y autonómico", en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons – Diputación de Barcelona, Madrid, 1993.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "Repercusión del IVA sobre entes públicos (I): la imposibilidad de reconocer al repercutido prerrogativa o privilegio alguno en relación con el Impuesto", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 8, abril, 2000.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "Repercusión del IVA sobre entes públicos (II): la imposibilidad de reconocer al repercutido prerrogativa o privilegio alguno en relación con el Impuesto", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 9, mayo, 2000.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "La aplicación del IVA a las concesiones para la construcción y explotación de infraestructuras portuarias, aeroportuarias y ferroviarias (I)", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 12, junio, 2007.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "La aplicación del IVA a las concesiones para la construcción y explotación de infraestructuras portuarias, aeroportuarias y ferroviarias (y II)", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 13, julio, 2007.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "Los entes de "naturaleza dual" en el IVA: el caso de las televisiones y radios públicas", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 16, agosto, 2014.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "De nuevo sobre la aplicación del IVA a las radios y televisiones públicas: las sentencias "Le Rayon d'Or" y "Saudaçor", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 5, marzo, 2017.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "La Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, y la aplicación del IVA a las televisiones autonómicas", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre, 2017.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "Cuestión prejudicial sobre la aplicación del IVA a las televisiones autonómicas", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 3, febrero, 2019.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "Concepto constitucional y legal de tributo", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 124, enero a marzo, 2019.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "*Derecho Financiero y Tributario (Parte general)*", Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 2019.

FALCÓN Y TELLA, RAMÓN, "Las tarifas del agua, en caso de concesión, son precios privados: STC 63/2019, de 9 de mayo", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 13, julio, 2019.

FERNÁNDEZ FARRERES, GERMÁN, "*Sistema de Derecho Administrativo*", Tomos I y II, Thomson Reuters, Madrid, 2020.

FERNÁNDEZ PAVÉS, MARÍA JOSÉ, "Los Entes locales: sujeción, deducción y repercusión del IVA", *Tributos Locales,* n.º 16, 2002.

FERNÁNDEZ PAVÉS, MARÍA JOSÉ, "Análisis de la permanente problemática sobre la no sujeción de las Administraciones públicas al IVA", *Revista Quincena Fiscal,* n.º 7, 2021.

FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, "Los supuestos de no sujeción: especial referencia a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por un ente público", en *El IVA en el sistema tributario español, I,* Escuela de la Hacienda Pública, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986.

FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, "*Instituciones de Derecho financiero*", Marcial Pons, Madrid, 2010.

GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, JORGE, "El «sector público» como referente actual del Derecho Administrativo", *Revista de Administración Pública,* n.º 209, 2019.

GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO, "El concepto de personalidad jurídica en el Derecho Público", *Revista de Administración Pública,* n.º 129, 1992.

GARCÍA DÍEZ, CLAUDIO, "Impuesto sobre el Valor Añadido o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas en las concesiones administrativas y demás negocios jurídicos asimilados", *Revista Quincena Fiscal,* n.º 5, marzo, 2017.

GARCÍA NOVOA, CÉSAR, MARTÍN FERNÁNDEZ, JAVIER y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS, "*El IVA y los Ayuntamientos*", Thomson Reuters, Madrid, 2010.

GENDRON, PIERRE PASCUAL, "Value added tax treatment of public sector bodies and non - profit organizations", *Bulletin for international fiscal documentation,* volumen 59, n.º 12, 2005.

GÓMEZ ARAGÓN, DAVID, "La posesión de la factura y su contabilización como requisitos del derecho a deducir el IVA soportado", *Presentación efectuada en el evento "Madrid VAT Forum",* 2020.

GÓMEZ CASTAÑEDA, JUAN, "Entidades públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido: normativa española y comunitaria", *Crónica Tributaria,* n.º 59, 1989.

GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ, SANTIAGO, "*Tratado de Derecho Administrativo*", Tomo III, Thomson Reuters, Madrid, 2020.

GUERRERO MUÑOZ, MARÍA DOLORES, "*La aplicación del IVA a las entidades locales: un supuesto complejo*", (tesis doctoral), Universidad de Granada, 2008.

GUERRERO MUÑOZ, MARÍA DOLORES, "Influencia de la jurisprudencia comunitaria en la prestación de servicios públicos por sociedades mercantiles locales: encomiendas de gestión e IVA", *El Consultor de los Ayuntamientos*, n.º 18, septiembre, 2017.

GUERRERO MUÑOZ, MARÍA DOLORES, "Consideración del IVA en la contratación pública: especial referencia a la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público", *El Consultor de los Ayuntamientos*, n.º 3, marzo, 2018.

GUERRERO MUÑOZ, MARÍA DOLORES, "La consideración del IVA en las actividades y proyectos financiados por las Administraciones públicas. Incidencia en los Fondos Next Generation", *El Consultor de los Ayuntamientos*, n.º 9, septiembre, 2023.

HENKOW, OSKAR, "*The VAT/GST Treatment of Public Bodies*", Wolters Kluwer International, Alphen aan den Rijn (Países Bajos), 2013.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, FRANCISCO, "La armonización del IGIC con el IVA; las sentencias del Tribunal Supremo de 18 y 19 de mayo de 2020, un punto de inflexión en un proceso inacabado", *Revista Hacienda Canaria*, n.º 54, 2020.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, "*Observaciones del Instituto de Estudios Fiscales al Libro Verde sobre el futuro del IVA [COM(2010)695FINAL]*", publicación del Instituto de Estudios Fiscales, (documento 24/2011), Madrid, 2011.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE), OFICINA NACIONAL DE CONTABILIDAD, "*Informe sobre la Clasificación de las funciones de las Administraciones Públicas (COFOG), 2016-2020*", publicación de la IGAE, Madrid, 2021.

JIMÉNEZ COMPAIRED, ISMAEL, "*Administraciones Públicas e Impuesto sobre el Valor Añadido*", La Ley, Madrid, 2007.

JIMÉNEZ COMPAIRED, ISMAEL, "VAT and Public Bodies in EC Member States", *Intertax*, volumen 36, n.º 6/7, 2008.

JIMÉNEZ COMPAIRED, ISMAEL, "El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas", *Revista española de Derecho Financiero*, n.º 153, enero-marzo, 2012.

JIMÉNEZ COMPAIRED, ISMAEL, "El IVA del sector público en la reforma de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre", *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, n.º 388, julio, 2015.

JIMÉNEZ COMPAIRED, ISMAEL, "El derecho a la deducción en un Reino en el que conviven siete impuestos sobre el valor añadido", *Revista de Contabilidad y Tributación (CEF)*, n.º 457, abril, 2021.

LA GRUTTA, SIMONETTA, "Split-Payment Mechanism for public bodies", *International VAT Monitor*, marzo-abril, 2015.

LEJEUNE, INE; DAOU JEANINE Y DE MAEIJER, STEIN, "The European Commission´s Communication on the future of VAT: A recipe for growth?", *International VAT Monitor*, marzo-abril, 2012.

LEJEUNE, INE, y JEANINE, DAOU, "*Improving VAT/GST – Designing a simple and fraud-proof Tax System*", Books IBFD (Michael Lang e Ine Lejeune editores), Ámsterdam, 2014.

LENOIR, VERONIQUE, "April 1954-April 2004 VAT Exemptions: The Original Misunderstanding", *European Taxation*, n.º 44, octubre, 2004.

LONGÁS LAFUENTE, ANTONIO, "El derecho a la deducción en IVA y el principio de afectación en sujetos pasivos duales. Necesaria adecuación de la norma nacional a la directiva IVA", *Revista Quincena Fiscal*, n.º especial 10, 2017.

LONGÁS LAFUENTE, ANTONIO, "*Impuesto sobre el Valor Añadido: comentarios y casos prácticos*", CEF, Madrid, 2017.

LONGÁS LAFUENTE, ANTONIO, "Novedades en el IVA a lo largo de 2017", *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, n.º 420, marzo, 2018.

LONGÁS LAFUENTE, ANTONIO, "Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 139, octubre-diciembre, 2022.

MÁRQUEZ SILLERO, CARMEN, "Las concesiones administrativas y las empresas concesionarias en el IVA y en TPO", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 8, abril, 1996.

MARTÍN FERNÁNDEZ, JAVIER, "Los entes locales como sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido: una visión general", *Crónica Tributaria*, n.º 118, 2006.

MARTÍN FERNÁNDEZ, JAVIER, "Las empresas municipales y provinciales y el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 5, 2006.

MARTÍN FERNÁNDEZ, JAVIER y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS, "Los entes públicos instrumentales y el IVA: sujeción al impuesto y deducción de las cuotas soportadas. Especial referencia a las sociedades municipales", *Tributos Locales*, n.º 72, 2007.

MARTÍN FERNÁNDEZ, JAVIER y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS, "Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias no exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios por un sujeto privado. Análisis de la

jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de las previsiones de la LGT sobre las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias", *El Derecho.com (ed. Lefebvre)*, Tribuna, 6 de octubre de 2022.

MARTÍN PASCUAL, CLOTILDE, "Los entes locales y el IVA: problemas y posibles vías de solución en el marco de la Unión Europea", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 6, marzo, 2012.

MARTÍN QUERALT, JUAN, "La Administración Tributaria y el IVA en las subvenciones", *Tribuna Fiscal*, n. 193, noviembre, 2006.

MARTÍN QUERALT, JUAN, TEJERIZO LÓPEZ, JOSÉ MANUEL, y CAYÓN GALIARDO, ANTONIO (directores), "*Manual de Derecho Tributario. Parte especial*", Thomson Reuters, Madrid, 2011.

MARTÍN QUERALT, JUAN (y otros), "*Curso de Derecho Financiero y Tributario*", Tecnos, Madrid, 2016.

MARTÍNEZ DE LA HOZ, MARCELINO, "Los entes públicos locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido", *Crónica Tributaria*, n.º 67, 1993.

MARTÍNEZ LAGO, MIGUEL ÁNGEL (y otros), "*Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*", Iustel, Madrid, 2018.

MARTÍNEZ LAGO, MIGUEL ÁNGEL, "Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias. Problemática y patología. Limitaciones constitucionales y Derecho de la Unión Europea. Estado de la doctrina", *AEDAF*, paper n.º 22, 2023.

MELLADO BENAVENTE, FRANCISCO MANUEL, y RODRÍGUEZ VEGAZO, ANTONIO, "*Guía práctica del IVA*", Wolters Kluwer, Madrid, 2021.

MENÉNDEZ MORENO, ALEJANDRO, "¡Menos mal que las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario son constitucionales! A propósito de la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 21, noviembre, 2019.

MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, MARTA PATRICIA, y PORTILLO NAVARRO, MARÍA JOSÉ, "La prestación del servicio público por parte del ente local a efectos de la Ley 37/1992, del IVA", *Crónica Tributaria*, n.º 138, 2011.

PASCUAL GONZÁLEZ, MARCOS MANUEL, "La conflictividad sobre el derecho a la deducción en el IVA aún no resuelta en España", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 1, enero, 2022.

PEDREIRA MENÉNDEZ, JOSÉ, "El I+D+i a través de universidades, organismos públicos de investigación y entidades no lucrativas: investigación básica o aplicada

y la problemática deducibilidad del IVA", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 15, septiembre, 2019.

PÉREZ DE ALBÉNIZ ANDUEZA, JOSÉ IGNACIO, "Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA", *Auditoría Pública, revista de los órganos autonómicos de control externo,* n.º 16, febrero, 1999.

PÉREZ ROYO, FERNANDO, y CARRASCO GONZÁLEZ, FRANCISCO M., "*Derecho Financiero y Tributario, Parte General*", Civitas-Thomson Reuters, Madrid, 2018.

RODRÍGUEZ CORREA, JAIME, "Subvenciones en el IVA: la sentencia Le Rayon d'Or y su interpretación por el TEAC", *Carta Tributaria*, n.º 10, enero, 2016.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS, "La gestión de los servicios públicos municipales y el Impuesto sobre el Valor Añadido: RTEAC de 6 de junio de 2001", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 22, 2002.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS, "El IVA y las entregas gratuitas de terrenos a las sociedades de gestión urbanística", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 13, 2006.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, JESÚS, "El fin de la interpretación extensiva del concepto de "subvención vinculada directamente al precio" (a propósito de la STJUE de 26 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, Balgarska natsionalna televizia)", *Taxlandia, blog fiscal y de opinión tributaria*, 14 de octubre de 2021, (consultado el 1 de septiembre de 2022).

RODRÍGUEZ VEGAZO, ANTONIO J., "IVA y sector público: un serio problema a resolver", *Carta Tributaria*, Monografía, 1ª quincena de febrero, 2012.

RUBIO DE URQUÍA, JOSÉ IGNACIO, "Servicios municipales gestionados en régimen de concesión administrativa: ¿tasa o precio público?", *Tributos Locales*, n.º 62, mayo, 2006.

SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO, "*El principio fundamental de seguridad jurídica*", Hacienda y Derecho, Volumen III, capítulo III, letra D), Estudios de Derecho Financiero - Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.

SALA ARQUER, JOSÉ MANUEL, "Sociedades mercantiles estatales y sector público", *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 177, 2016.

SALVATI, ADRIANA, "Riflessioni in tema di soggettivitá passiva IVA delle societá in house", *Rassegna Tributaria*, n.º 1, 2017.

SÁNCHEZ ESTEVE, JULIÁN (coord.), "*Memento IVA 2023*", Lefebvre-El Derecho, Madrid, 2023.

SÁNCHEZ GALLARDO, FRANCISCO JAVIER, "Modificaciones en IVA para 2015", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 386, mayo, 2015.

SÁNCHEZ GALLARDO, FRANCISCO JAVIER, "Sujeción al IVA de los Servicios prestados por sociedades instrumentales constituidas por entes públicos", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 398, mayo, 2016.

SÁNCHEZ GALLARDO, FRANCISCO JAVIER, "IVA. Jurisprudencia europea", *Lefevbre-El Derecho*, Madrid, 2017.

SÁNCHEZ GALLARDO, FRANCISCO JAVIER, "*IVA y Administraciones Públicas*", Lefebvre-El Derecho, Madrid, 2023.

SÁNCHEZ HUETE, MIGUEL ÁNGEL, "El IVA de las subvenciones vinculadas al precio. Intereses, lógicas y vaivenes normativos", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 18, octubre, 2018.

SANZ GÓMEZ, RAFAEL, "Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a la luz de las transformaciones del modelo de Estado: una propuesta de clarificación", *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 191, julio-septiembre, 2021.

SESMA SÁNCHEZ, BEGOÑA, "*Las subvenciones públicas*", Lex Nova, Valladolid, 1998.

SIMÓN ACOSTA, EUGENIO, "Tasas, Tarifas y Precios Públicos", *Revista Quincena Fiscal*, n.º 14, julio, 2020.

SWINKELS, JOEP J.P., "The tax liability of public bodies under EU VAT", *International Vat Monitor*, septiembre/octubre, 2009.

TERRA, BEN & KAJUS, JULIE, "*A Guide to the European VAT Directives*", IBFD, Ámsterdam (Países Bajos), 2021.

TERRA, BEN & KAJUS, JULIE, "*Commentary on European VAT*", IBFD, Ámsterdam (Países Bajos), 2021.

TESAURO, FRANCESCO, "Appunti sulla illegittimá comunitaria delle norme IVA relative agli enti pubblici", *Bolletino tributario d'informazioni*, n.º 23, 1987.

THIEL, SERVAAS VAN, "EECC: Public Authorities as taxable persons for VAT", *European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation*, febrero, 1990.

VEGA BORREGO, FÉLIX ALBERTO, "Consecuencias de la incorrecta ejecución de las directivas en materia tributaria", *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, n.º 186, 1998.

VERDÚN FRAILE, EDUARDO, "Una valoración jurídica de la reforma del IVA", *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 80, 2015.

WILLE, PATRICK, “VAT Grouping in Belgium, VAT and Bodies Governed by Public Law”, *Bulletin for International Taxation*, n.º de agosto/septiembre, 2008.

ANEXO I

Versiones del artículo 7.8º de la LIVA de 1992 durante su vigencia

<u>Primera redacción</u> del artículo 7.8º de la LIVA (vigente desde 1 de enero de 1993 a 31 de diciembre de 1997)	**Artículo 4.5 de la Sexta Directiva**
Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto. No estarán sujetas al impuesto: … 8.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Tampoco estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos cuando se efectúen en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional cuyas operaciones principales se realicen mediante contraprestación de naturaleza tributaria. A efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se considerarán operaciones principales aquellas que representen al menos el 80 por 100 de los ingresos derivados de la actividad. Los supuestos de no sujeción a que se refiere este número no se aplicarán cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. No obstante lo establecido en los párrafos anteriores de este número, estarán sujetas al impuesto, en todo caso, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los entes públicos realicen, en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: a) Telecomunicaciones. b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía. c) Transportes de personas y bienes. d) Servicios portuarios y aeroportuarios. e) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.	**Artículo 4** … 5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante. Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 ó 28.

f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos. g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial. h) Almacenaje y depósito. i) Las de oficinas comerciales de publicidad. j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. k) Las de agencias de viajes. l) Las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. m) Las de matadero.	**ANEXO D** 1. Telecomunicaciones. 2. Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica. 3. Transporte de bienes. 4. Servicios portuarios y aeroportuarios. 5. Transporte de personas. 6. Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta. 7. Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos. 8. Explotación de ferias y exposiciones comerciales. 9. Explotación de almacenes de depósito. 10. Actividades de las oficinas comerciales de publicidad. 12. Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. 13. Actividades de organismos de radio y televisión distintas a las contempladas en la letra q) del apartado 1 del punto A del artículo 13.

<u>Segunda redacción</u> del artículo 7.8º de la LIVA (vigente desde 1 de enero de 1998 a 31 de diciembre de 1998)[678]	**Artículo 4.5 de la Sexta Directiva**
Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto. No estarán sujetas al impuesto: … 8.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de	**Artículo 4** … 5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u

[678] Modificación introducida por el artículo 6 de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del día 31).

empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. En todo caso, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los entes públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: a) Telecomunicaciones. b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía. c) Transportes de personas y bienes. d) Servicios portuarios y aeroportuarios. e) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior. f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos. g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial. h) Almacenaje y depósito. i) Las de oficinas comerciales de publicidad. j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. k) Las de agencias de viajes. l) Las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. m) Las de matadero.	operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante. Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 ó 28. **ANEXO D** 1. Telecomunicaciones. 2. Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica. 3. Transporte de bienes. 4. Servicios portuarios y aeroportuarios. 5. Transporte de personas. 6. Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta. 7. Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos. 8. Explotación de ferias y exposiciones comerciales. 9. Explotación de almacenes de depósito. 10. Actividades de las oficinas comerciales de publicidad. 12. Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. 13. Actividades de organismos de radio y televisión distintas a las contempladas en la letra q) del apartado 1 del punto A del artículo 13.

<u>Tercera redacción</u> del artículo 7.8º de la LIVA (vigente desde 1 de enero de 1999 a 31 de diciembre de 2014)[679]	**Artículo 4.5 de la Sexta Directiva**
Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto. No estarán sujetas al impuesto: … 8.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles. En todo caso, estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los entes públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: a) Telecomunicaciones. b) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía. c) Transportes de personas y bienes. d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente. e) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior. f) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos. g) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial. h) Almacenaje y depósito. i) Las de oficinas comerciales de publicidad. j) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. k) Las de agencias de viajes.	**Artículo 4** … 5. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia. En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante. Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los organismos anteriormente citados que estén exentas en virtud de los artículos 13 ó 28. **ANEXO D** 1. Telecomunicaciones.

[679] Modificación introducida por el artículo 4 de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del día 31).

l) Las comerciales o mercantiles de los entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. m) Las de matadero.	2. Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica. 3. Transporte de bienes. 4. Servicios portuarios y aeroportuarios. 5. Transporte de personas. 6. Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta. 7. Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos. 8. Explotación de ferias y exposiciones comerciales. 9. Explotación de almacenes de depósito. 10. Actividades de las oficinas comerciales de publicidad. 12. Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. 13. Actividades de organismos de radio y televisión distintas a las contempladas en la letra q) del apartado 1 del punto A del artículo 13.

<u>Cuarta redacción</u> del artículo 7.8º de la LIVA (vigente desde 1 de enero de 2015 a 9 de noviembre de 2017)[680]	**Artículo 13 de la Directiva del IVA**
Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto. No estarán sujetas al impuesto: … 8.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:	**Artículo 13.** 1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban

[680] Modificación introducida por el artículo Primero de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE del día 28).

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. 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. 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. En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: a´) Telecomunicaciones. b´) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía. c´) Transportes de personas y bienes. d´) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.	derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia. En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante. 2. Los Estados miembros podrán considerar actividades de las autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, los artículos 374 a 377, el artículo 378, apartado 2, el artículo 379, apartado 2, y los artículos 380 a 390 quater. **ANEXO I** 1) Los servicios de telecomunicaciones; 2) Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica; 3) Transporte de bienes; 4) Prestaciones de servicios portuarios y aeroportuarios; 5) Transporte de personas; 6) Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta; 7) Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos; 8) Explotación de ferias y exposiciones comerciales; 9) Explotación de almacenes de depósito; 10) Actividades de las oficinas comerciales de publicidad; 11) Actividades de agencias de viajes; 12) Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares; 13) Actividades de organismos de radio y televisión en la medida en que no

e´) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior. f´) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos. g´) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial. h´) Almacenaje y depósito. i´) Las de oficinas comerciales de publicidad. j´) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. k´) Las de agencias de viajes. l´) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. 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. m´) Las de matadero.	estén exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra q).

<u>Quinta y actual redacción</u> del artículo 7.8º de la LIVA (vigente desde 10 de noviembre de 2017)[681]	**Artículo 13 de la Directiva del IVA**
Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto. No estarán sujetas al impuesto: … 8.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. B) 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.	**Artículo 13.** 1. Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones. No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a

[681] Modificación introducida por la Disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE del día 9).

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. C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32. D) 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 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. E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública. F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan: a´) Telecomunicaciones. b´) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía. c´) Transportes de personas y bienes. d´) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente. e´) Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.	distorsiones significativas de la competencia. En cualquier caso, los organismos de Derecho público tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante. 2. Los Estados miembros podrán considerar actividades de las autoridades públicas las actividades de los organismos de Derecho público que estén exentas en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, los artículos 374 a 377, el artículo 378, apartado 2, el artículo 379, apartado 2, y los artículos 380 a 390 quater. **ANEXO I** 1) Los servicios de telecomunicaciones; 2) Distribución de agua, gas, electricidad y energía térmica; 3) Transporte de bienes; 4) Prestaciones de servicios portuarios y aeroportuarios; 5) Transporte de personas; 6) Entrega de bienes nuevos fabricados para la venta; 7) Operaciones de organismos de intervención agrícola que afecten a productos agrícolas realizadas en aplicación de la reglamentación en materia de organización común del mercado de dichos productos; 8) Explotación de ferias y exposiciones comerciales; 9) Explotación de almacenes de depósito; 10) Actividades de las oficinas comerciales de publicidad; 11) Actividades de agencias de viajes; 12) Operaciones de cantinas de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares; 13) Actividades de organismos de radio y televisión en la medida en que no estén exentas en virtud del artículo 132, apartado 1, letra q).

f´) Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos. g´) Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial. h´) Almacenaje y depósito. i´) Las de oficinas comerciales de publicidad. j´) Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares. k´) Las de agencias de viajes. l´) Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. m´) Las de matadero.	

ANEXO II

La regulación del elemento subjetivo en la regla de no sujeción al IVA de la actividad de los organismos de Derecho público

<table>
<tr><th colspan="2">La regulación del <u>elemento subjetivo</u> en el artículo 13 de la Directiva del IVA (artículo 4.5 de la Sexta Directiva de 1977) y en el artículo 7.8º de la LIVA (artículo 5.6 de la LIVA de 1985).</th></tr>
<tr><td colspan="2">Artículo 13.1 de la Directiva del IVA (y artículo 4.5 de la Sexta Directiva de 1977)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público.</td></tr>
<tr><td colspan="2">LIVA de 1985 y LIVA de 1992</td></tr>
<tr><td>LIVA de 1985 (primera y segunda redacción)</td><td>El Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos. (*)

(*) El artículo 8.9º del RIVA de 1985 aclaraba que el supuesto de no sujeción no se aplicaba cuando los referidos Entes actuasen por medio de empresa privada o empresa mixta o, en general, de empresas mercantiles.</td></tr>
<tr><td>LIVA de 1992 (primera redacción)</td><td>Entes públicos, salvo que actuasen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.</td></tr>
<tr><td>LIVA de 1992 (segunda redacción)</td><td>Entes públicos, salvo que actuasen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.</td></tr>
<tr><td>LIVA de 1992 (tercera redacción)</td><td>Entes públicos, salvo que actuasen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.</td></tr>
<tr><td>LIVA de 1992 (cuarta redacción)</td><td>Administraciones Públicas, que a estos efectos son:
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.</td></tr>
</table>

LIVA de 1992 (cuarta redacción)	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. 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. 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. *(*) El citado artículo 3.1 menciona a:* *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.*
LIVA de 1992 (cuarta redacción)	*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.*

LIVA de 1992 (cuarta redacción)	*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.*
LIVA de 1992 (quinta redacción)	Administraciones Públicas, que a estos efectos son: 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. No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.
LIVA de 1992 (quinta redacción)	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 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. *(*) El citado artículo 3.1 menciona a:* *a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas, las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla 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 autoridades administrativas independientes.* *d) Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia a los que se refiere la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y la legislación de régimen local, así como los consorcios regulados por la legislación aduanera.*

LIVA de 1992 (quinta redacción)	*e) Las fundaciones públicas. A efectos de esta Ley, se entenderá por fundaciones públicas aquellas que reúnan alguno de los siguientes requisitos:* *1.º Que se constituyan de forma inicial, con una aportación mayoritaria, directa o indirecta, de una o varias entidades integradas en el sector público, o bien reciban dicha aportación con posterioridad a su constitución.* *2.º Que el patrimonio de la fundación esté integrado en más de un 50 por ciento por bienes o derechos aportados o cedidos por sujetos integrantes del sector público con carácter permanente.* *3.º Que la mayoría de derechos de voto en su patronato corresponda a representantes del sector público.* *f) Las Mutuas colaboradoras con la Seguridad Social.* *g) Las Entidades Públicas Empresariales a las que se refiere la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y cualesquiera entidades de derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas a un sujeto que pertenezca al sector público o dependientes del mismo.* *h) Las sociedades mercantiles en cuyo capital social la participación, directa o indirecta, de entidades de las mencionadas en las letras a), b), c), d), e), g) y h) del presente apartado sea superior al 50 por 100, o en los casos en que sin superar ese porcentaje, se encuentre respecto de las referidas entidades en el supuesto previsto en el artículo 5 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.*
LIVA de 1992 (quinta redacción)	*i) Los fondos sin personalidad jurídica.* *j) Cualesquiera entidades con personalidad jurídica propia, que hayan sido creadas 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.* *k) Las asociaciones constituidas por las entidades mencionadas en las letras anteriores.* *l) A los efectos de esta Ley, se entiende que también forman parte del sector público las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos del País Vasco en lo que respecta a su actividad de contratación.*