

**DOS TEMAS DE RECIENTE ACTUALIDAD EN EL IVA:**  
**I) RESPONSABILIDAD DE LOS PARTICIPANTES EN OPERACIONES SUJETAS QUE CONOCEN QUE PARTE DEL IVA QUEDARÁ SIN INGRESAR**  
**II) SERVICIOS PRESTADOS A ENTES LOCALES POR SOCIEDADES PARTICIPADAS**

*JOSÉ MANUEL CABRERA FERNÁNDEZ (\*)*

1. PRESENTACIÓN

2. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA Y EXIGENCIA DE GARANTÍAS POR QUIEN CONOCE QUE PARTE DEL IVA DE LA OPERACIÓN EN LA QUE PARTICIPA QUEDARÁ SIN INGRESAR

- a) Responsabilidad solidaria del destinatario de la operación
- b) Normativa aplicable, nacional y comunitaria
- c) Solidaridad en el pago de la deuda tributaria
- d) Responsabilidad de quien conoce que la deuda tributaria no será ingresada
- e) Deducción de cuotas si se conoce que no se ingresarán las cuotas por el proveedor
- f) Garantía a otorgar por el destinatario

3. SERVICIOS PRESTADOS A LOS AYUNTAMIENTOS POR UNA SOCIEDAD ANÓNIMA QUE PERTENECE ÍNTEGRAMENTE A UN AYUNTAMIENTO.

- a) Delimitación de las operaciones prestadas por los entes públicos
- b) Concepto de función pública
- c) Servicios públicos prestados por un ayuntamiento
- d) Requisitos para la no sujeción

1. PRESENTACIÓN

Abordamos en este artículo, dos temas cuya importancia viene delimitada por el número de sujetos que pueden verse afectados en su aplicación práctica, y que creemos de interés dentro de los cambios que está experimentando el Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, así como de los cambios interpretativos de la Dirección General de Tributos.

Trataremos en primer lugar la responsabilidad de quien, en una cadena de transacciones, puede conocer directa o indirectamente que parte del IVA de la operación, tanto anterior como posterior a su intervención, puede quedar sin ingresar, y que ha sido abordada en recientes sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Este tipo de fraude es de los más frecuentes y complejos de seguir por las autoridades Comunitarias, debido a que implica movimientos de mercancías entre distintos Estados miembros.

El otro tema que consideramos de interés es la tributación de las operaciones relacionadas con organismos creados por los Entes locales para facilitar la gestión de las competencias que tienen encomendadas, en especial cuando la sociedad creada presta exclusivamente servicios al ente local, y que se encontraba con una tributación que no facilitaba

(\*) Economista

una aplicación eficiente desde el punto de vista del IVA. Esta materia ha sido abordada en diversas consultas de la Dirección General de Tributos y creemos que ofrece soluciones para la gestión de diversos servicios por parte de los Ayuntamientos y organismos similares.

## 2. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA Y EXIGENCIA DE GARANTÍAS POR QUIEN CONOCE QUE PARTE DEL IVA DE LA OPERACIÓN EN LA QUE PARTICIPA QUEDARÁ SIN INGRESAR

### a) Responsabilidad solidaria del destinatario de la operación

El problema de la responsabilidad solidaria en el pago del IVA ha sido abordado con notoria precisión por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en la Sentencia de 11 de mayo de 2006 en relación con el Asunto C-384/04, tanto en cuanto a la responsabilidad directa del destinatario en relación con el pago, como a la hora de tener que establecer una fianza con la que hacer frente al pago de la deuda tributaria una persona distinta del sujeto pasivo.

En concreto, se plantea hasta que punto una normativa nacional puede establecer una *responsabilidad solidaria por quien conoce que parte del IVA de la operación quedará sin ingresar*. Así mismo, se aborda el problema de exigir una fianza a persona distinta del sujeto pasivo para responder del pago de deuda tributaria.

Como paso previo al estudio de esta sentencia delimitaremos el ámbito normativo equivalente dentro del territorio de aplicación del IVA, para compararlo con la sentencia citada.

### b) Normativa aplicable

#### Ley General Tributaria

La Ley 58/2003, de 15 de diciembre, Ley General Tributaria, en adelante LGT, en el artº 35 aborda el concepto de **obligado tributario**, que se circunscribe a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En su apartado 5, este artículo considera obligados tributarios a los responsables a que se refiere el artº 41 de la misma LGT, de tal forma que la concurrencia de varios obligados tributarios en una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de las obligaciones, pudiendo las Leyes establecer otros supuestos diferentes de solidaridad.

La **responsabilidad tributaria** es abordada por el artº 41 de la LGT, donde se establece el principio general de responsabilidad *subsidiaria*, salvo precepto legal expreso en contrario, siendo el artº 42 de la LGT el que desarrolla los distintos supuestos en los que se produce responsabilidad *solidaria*, y sobre los que volveremos más adelante.

#### Impuesto sobre el Valor Añadido

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, **del Impuesto sobre el Valor Añadido**, en adelante LIVA, aborda el concepto de sujeto pasivo en el artículo 84, según el cual tendrán esta consideración, salvo las excepciones de los supuestos de inversión del sujeto pasivo, quienes realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA. En el caso de realizarse *adquisiciones intracomunitarias*, será sujeto pasivo quien las realice, teniendo esta consideración en las *importaciones* los destinatarios de los bienes importados, aunque no sean empresario o profesionales.

La *inversión del sujeto pasivo* va a determinar que tengan la condición de sujetos pasivos otras personas, normalmente el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios, en operaciones tasadas en la Ley del Impuesto, no siendo un supuesto de responsabilidad, sino de obligados directos al pago de la deuda tributaria. No va a estar limitada esta situación tan sólo a aquellos casos en los que el que realiza la operación no está establecido en el territorio de aplicación del IVA, sino que en supuestos puntuales, como las entregas de materiales de recuperación, entre otros, en los que se produce inversión de sujeto pasivo estando establecido en territorio español quien realiza la operación.

En relación con la responsabilidad, el art 87 LIVA determina el principio de la *responsabilidad solidaria* de la deuda tributaria que corresponda satisfacer al sujeto pasivo, a los destinatarios de las operaciones que, mediante acción u omisión culpable o dolosa, eludan la correcta repercusión del Impuesto, ampliándose en relación con las importaciones los supuestos de responsabilidad solidaria a otras personas o entidades.

El único supuesto de responsabilidad subsidiaria que contempla la Ley 37/1992 es en relación con los Agentes de Aduanas que actúen en nombre propio y por cuenta de sus comitentes.

#### Sexta Directiva

La Directiva 77/388/CEE, en adelante Sexta Directiva, dentro del Título XII (responsables del pago del Impuesto), desarrolla el artículo 21 (deudores del impuesto), en diferentes apartados que sintetizamos, y sobre los que volveremos:

En el apartado 1, relativo a las operaciones interiores considera, con carácter general, deudores

a quienes realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios, estableciéndose también aquellos supuestos en los que será deudor el sujeto pasivo destinatario de la entrega o del servicio prestado.

En su apartado 3 se establece que una persona distinta del deudor podrá quedar obligada solidariamente al pago del Impuesto.

#### Hechos que se producen en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

En el Asunto C-384/04, Sentencia del TJCE de 11 de mayo de 2006, se plantea una petición de decisión prejudicial por la Court of Appeal (England & Wales) en el procedimiento entre Commissioners of Customs & Excise, Attorney general y Federation of Technological Industries y otros, que vamos a desarrollar en el marco de la Directiva comunitaria, haciendo referencia a la norma equivalente en el territorio español de aplicación del IVA.

En la operación citada en la Sentencia se producen dos hechos independientes:

1. Una empresa (A) inscrita a efectos del IVA en el Reino Unido importa bienes a un operador de la Unión Europea revendiéndolos, posteriormente, al por menor en el Reino Unido. Este adquirente (A) no paga el IVA recibido por la segunda entrega realizada. Es el denominado *fraude en la adquisición*.
2. Los bienes viajan por la Unión Europea de un Estado miembro a otro, volviendo de nuevo al primero de ellos, sin llegar a un consumidor final. En este *fraude carrusel* el operador (A) vende a pérdida los bienes a una empresa intermediaria (B). (A) reclama la devolución del IVA soportado. (B) revende los bienes a otra empre-

sa intermediaria (C), con un margen de beneficio, llegando después de varias compras y ventas los bienes a una empresa que los vende a un operador inscrito en otro Estado miembro (que puede ser el propio proveedor inicial establecido en el primer Estado miembro). Esta última venta estará exenta, generando derecho a deducir el IVA soportado que la empresa exportadora intentará recuperar por la vía de la devolución.

**c) Cuestión primera: Solidaridad en el pago de la deuda**

*¿Es acorde con el art 21. 3 de la Sexta Directiva que un Estado miembro disponga que cualquier persona pueda quedar solidariamente obligada al pago del impuesto junto con cualquier otra que el art 21.1y 2 declara deudora, sin más restricciones que las impuestas por los principios generales del Derecho comunitario? En caso negativo, ¿cuáles son límites a los que está sometido el artº 21.3 de la Sexta Directiva?*

*El art 21.3, dice que los Estados miembros pueden disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede solidariamente obligada al pago del mismo.*

Según las conclusiones del Abogado General SR. L.M. Poiares Maduro, presentadas el 7 de diciembre de 2005, en relación con el asunto citado:

*“Debe distinguirse entre la exigibilidad del pago del IVA y las medidas relativas simplemente al cobro del mismo. Se desprende, entre otras, de la Sentencia Molenheide y otros, que los Estados miembros pueden adoptar medidas para protegerse frente al riesgo de efectuar reembolsos sin que exista un auténtico crédito del IVA, tales como medidas relativas a la prueba del derecho a efectuar la de-*

*ducción del IVA, o normas que especifiquen la información que deben contener las facturas en las que se basa el derecho a la deducción. En el Asunto Transport Service, relativo a una transacción que fue facturada erróneamente, pero supuestamente de buena fe, como operación exenta de IVA, el Tribunal de Justicia manifestó que corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones en las que se puede cobrar el IVA, puesto que la Sexta Directiva no prevé ninguna disposición sobre esta cuestión.*

*..... Por consiguiente, en lo que respecta al establecimiento de la exigibilidad los Estado miembros deben respetar estrictamente las normas armonizadas establecidas en la Directiva.*

*.....*

*De acuerdo con el derecho comunitario, las autoridades tributarias no tienen carta blanca para establecer la obligación solidaria del pago del IVA”*

Añade el Abogado General que las autoridades nacionales están obligadas a respetar los principios generales del Derecho comunitario, como son los de *seguridad jurídica* (que exige que las medidas adoptadas con cargo al art 21.3 de la sexta Directiva, sean *inequívocas* y que su aplicación resulte previsible para su destinatario), y de *proporcionalidad* que requiere que las medidas adoptadas permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido.

*“En el presente caso el órgano jurisdiccional deberá efectuar una ponderación entre la necesidad de garantizar la recaudación del IVA y el interés de velar por que el comercio regular no se vea obstaculizado de forma injustificada ante el riesgo de resultar responsable a causa de la falta de pago del IVA adeudado por otra persona”.*

Con este planeamiento y conclusiones del Abogado general, el Tribunal SJCE establece algunas

importantes apreciaciones de cara a la correcta aplicación del impuesto.

El artículo 21.3 de la Sexta Directiva (posibilidad de responsabilidad solidaria por persona distinta del deudor) es aplicable, a todas las situaciones a que se refieren los dos primeros apartados de este artículo 21, en los que establecía quien era sujeto pasivo en cada una de las operaciones contempladas en la Directiva, por lo que los *Estados miembros pueden adoptar medidas por las que se obligue solidariamente a una persona a pagar el IVA adeudado por otra persona que resulte deudora con arreglo a los apartados anteriores*. En este sentido, se recalca la exigencia de que la normativa respete los principios del derecho comunitario, especialmente los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

d) **Cuestión segunda: Responsabilidad de quien sabía que el proveedor o prestador del servicio no ingresaría el IVA.**

El otro tema que se plantea en la Sentencia es la posibilidad de considerar responsable a una persona que al realizarse la operación sabía o podía saber que el IVA de esa operación quedaría impagado.

En relación con este punto, lo que se aboga es por la transparencia y conocimiento de la normativa para saber en qué casos puede existir esta responsabilidad.

En concreto, y según indica el Abogado general en sus conclusiones *“Los Estados miembros pueden establecer la obligación de un sujeto pasivo de pagar el IVA cuando éste conociese o razonablemente hubiese podido conocer, en el momento de efectuarse la transacción, que el IVA no iba a ser pagado en la cadena de entregas. Las autoridades nacionales pueden basarse en presunciones de dicho conocimiento. No obstante, esas presunciones no*

*deben provocar de facto un sistema de responsabilidad objetiva”*.

*“De ello se deduce que las presunciones de fraude del IVA pueden derivar de circunstancias indicativas de dicho fraude, de las cuales se puede suponer razonablemente que los operadores tuvieron conocimiento. Los Estados miembros pueden imponer a los operadores la obligación de estar alerta y de informarse acerca de los antecedentes de los bienes con los que comercian. Sin embargo, esta obligación no puede convertirse en una carga demasiado gravosa para los operadores que toman las precauciones necesarias para asegurarse que actúan de buena fe”*.

Termina indicando que las presunciones deben ser rebatibles, sin que se exija la prueba de hechos cuya determinación sea demasiado difícil para los operadores, ya que en otro caso la aplicación de las presunciones podría violar el principio de que un sujeto sólo puede quedar obligado al pago del IVA cuando conociese o hubiese podido razonablemente conocer que el IVA no sería pagado, “lo que equivaldría a introducir la responsabilidad objetiva por la puerta trasera”.

Aunque el artº 21.3 de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a considerar a una persona responsable solidaria cuando **al tiempo de realizarse la operación** sabía o tendría que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado, y a establecer presunciones al respecto, tales presunciones no pueden estar formuladas de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto refutarlas mediante prueba en contrario.

En concreto, debe permitirse que un operador que adopta todas las medidas lógicas para asegu-

rar que sus operaciones no forman parte de una cadena de entregas que incluya una operación constitutiva del fraude en el IVA, pueda confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de que se le considere solidariamente obligado al pago del impuesto adeudado por otro sujeto pasivo.

Por tanto, y según la Sentencia, una norma nacional puede establecer que sea considerado responsable solidario, junto con el deudor, quien realice una entrega de bienes o prestación de servicios sabiendo que parte del IVA de esa operación, o de otras anteriores o posteriores, quedaría impagado, siempre que se respeten los principios del ordenamiento jurídico comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad.

Si bien el tema es complejo y de difícil articulación, la posibilidad que se apunta en el párrafo anterior ha sido desarrollada introduciendo, a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, la oportuna modificación en el artículo 87 de la Ley 37/1992, del IVA, añadiendo un apartado cinco con la siguiente redacción:

1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera podido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y la entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va ser objeto de declaración e ingreso.
2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el

número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

- a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.
- b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.

No se considerará como precio notoriamente anómalo aquel que se justifique por la existencia de factores económicos distintos a la aplicación del Impuesto.

3. Para la exigencia de esta responsabilidad, la Administración tributaria deberá acreditar la existencia de un Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse que no ha sido objeto de declaración e ingreso.
4. Una vez que la Administración tributaria haya constatado la concurrencia de los requisitos establecidos en los apartados anteriores declarará la responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

e) **Deducción de cuotas si se conoce que las soportadas no van a ser objeto de liquidación.**

Al margen del tema de la responsabilidad, estos planteamientos traen a colación otros temas vinculados como son la posibilidad de deducir las cuotas soportadas cuando se conocía que la operación en virtud de la cual le han sido repercutidas las cuotas no sería objeto de liquidación a efectos del IVA, o más concretamente, sobre la validez a efectos del IVA de una factura expedida sin tener la contrapartida de la existencia de una entrega de bienes o prestación de servicios.

En nuestra doctrina, no aparece ninguna limitación en relación con la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por el mero hecho de conocer que no serían ingresadas las cuotas por el deudor. Es más, la existencia del hecho imponible y el hecho de tener el destinatario la correspondiente factura acreditativa de las cuotas soportadas, unido al hecho de que las cuotas reuniesen los requisitos de deducibilidad, sería motivo suficiente para poder ejercitar el derecho a deducir.

Por el contrario, en diversas sentencias se pone de manifiesto la imposibilidad de deducir unas cuotas cuando no hubiese un hecho imponible en virtud del cual se han soportado. En otras palabras, sin devengo no existe derecho a deducir las cuotas por corresponder a una operación que no ha existido en términos IVA.

Sin entrar en el análisis de la sentencia dictada sobre los Asuntos C- 439/04 y C- 440/04, en las que entre otras materias se hace referencia al fraude tipo "carrusel", hay que buscar un paralelismo en determinados aspectos que son objeto de atención por el Abogado general Don Dámaso Ruiz-Jarabo en las conclusiones presentadas el 14 de marzo de 2006.

*"Así pues, a tenor del papel central atribuido a este derecho, si se le negara al sujeto pasivo que interviene en un circuito en el que, sin su consentimiento, otro interesado no reintegra la cuota que repercute, quebraría la cadena y la objetividad se esfumaría, frustrándose esa meta proclamada desde la primera Directiva de gravar el comercio con un impuesto general sobre el consumo. En estos supuestos no hay artificios urdidos para eludir el pago, sino transacciones ordinarias y, por tanto, tareas económicas en el sentido de la Sexta Directiva, en las que se inserta un comportamiento falsario. Por este motivo, cuando el contribuyente ignora que se encuentra inmerso en un proyecto más amplio, destinado a sortear el deber fiscal, o, sabiéndolo, se mantiene al margen del concierto ilícito, su derecho a deducir no se resiente".*

Partiendo de que los objetivos del IVA consisten en garantizar la seguridad jurídica y facilitar su aplicación tomando en consideración la naturaleza de la operación de que se trate, en la sentencia *Optigen (C- 354/03)*, se indica que es contraria a dichos objetivos, para ver si una operación concreta constituye una entrega efectuada por un sujeto pasivo que actúa como tal y una actividad económica, tomar en consideración la intención de un operador diferente del sujeto pasivo afectado que interviene en la misma cadena de entregas y/o el posible carácter fraudulento, del que dicho sujeto pasivo no tenía conocimiento ni podía tenerlo de otra operación que forma parte de esa cadena, anterior o posterior a la operación realizada por el referido sujeto pasivo.

En cierto modo podría plantearse una limitación del derecho a deducir cuando se trata de una operación fraudulenta. No obstante esto hay que analizarlo desde distintas perspectivas, ya que si lo que se trata es de una operación simulada, inexistente, al no haber hecho imponible tampoco habría derecho a deducir.

En el caso que analizamos, en la Sentencia Op-timen se indica que el derecho a deducir las cuotas soportadas no puede estar limitado por el hecho de que en la cadena de entregas de la que forman parte dichas operaciones, sin que el sujeto pasivo tenga conocimiento de ello o pueda tenerlo, otra operación o posterior a la realizada por este último, sea constitutiva de fraude, aplicándose el mismo criterio cuando, sin conocimiento del sujeto pasivo, las operaciones se realizan en el marco de un fraude cometido por el vendedor.

Esto lleva al Tribunal a indicar que los operadores que adoptan todas las medidas razonablemente exigibles para cerciorarse de que sus operaciones no están implicadas en un fraude, ya sea fraude del IVA u otros fraudes, deben poder confiar en la legalidad de dichas operaciones sin incurrir en el riesgo de perder el derecho a deducir el IVA soportado, como se indicaba en el asunto C-384/04 a que se refiere la primera parte de este comentario.

En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el Recurso 2291/2004, de 17 de febrero de 2006, y ante el supuesto en el que el destinatario de una operación ha soportado cuotas que le ha repercutido quien ha resultado no ser empresario o profesional a efectos del IVA, pero que aparece como tal empresario, dice que no puede ser el destinatario que ha soportado las cuotas el que pruebe que el vendedor es un profesional, y menos a efectos fiscales, pues el contenido de los registros fiscales está vedado para el destinatario. Para que la Administración suprima la consideración de una partida como deducible, no es suficiente con que un sujeto no le conste como empresario, pues se vulnerarían los principios de contradicción y defensa, ya que el particular no puede aportar datos fiscales de un tercero.

De todo ello se deduce que, basta que un sujeto

aparezca en el tráfico comercial como un empresario o profesional, y se comporte como tal emitiendo facturas de las operaciones que realice, para que el tercero que con él contrata de buena fe, amparado precisamente en esa apariencia y confiando en ella, puede deducirse el IVA soportado.

Será la Administración la que deberá actuar contra el vendedor exigiéndole las responsabilidades tributarias que procedieren, ya que se debe partir de la buena fe del adquirente que contrata en la apariencia que el que realiza la operación es empresario y debe emitir factura repercutiendo IVA.

#### f) Garantías

La segunda importante materia desarrollada en la sentencia sobre el Asunto C-384/04 que comentamos, parte de la pregunta de si el art 22.8 de la Sexta Directiva permite que cualquier persona pueda ser declarada responsable solidaria, o bien si permite exigir a una persona que constituya una garantía del impuesto adeudado por otra persona, con sujeción a los principios antes mencionados.

El art 118 de la Ley 37/1992, garantía de las devoluciones, establece que " La Administración tributaria podrá exigir de los sujetos pasivos la prestación de garantías suficientes en los supuestos de devolución del capítulo II, en concreto, del art 115, devoluciones en general, 116, devoluciones a exportadores en régimen comercial y 117 devoluciones a exportadores en régimen de viajeros.

Según el artº 22.8 de la Sexta Directiva los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros .....

Esto pone de manifiesto que:

- El establecimiento de la responsabilidad solidaria no puede basarse en el artº 22.8 citado.
- No puede exigirse a una persona una garantía del pago del IVA adeudado por un tercero.
- Quien resulte solidariamente obligado a pagar el IVA sobre la base del art 21.3 de la Sexta Directiva, es decir, respetando los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento comunitario, y en particular los de seguridad jurídica y proporcionalidad, a que se refiere la primera parte de esta Sentencia, puede ser obligado por los Estados miembros a constituir una garantía del pago del IVA adeudado.

### 3. SERVICIOS PRESTADOS A LOS AYUNTAMIENTOS POR UNA SOCIEDAD ANÓNIMA QUE PERTENECE ÍNTEGRAMENTE A UN AYUNTAMIENTO.

En la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos V0276-06, de 14 de febrero de 2006, *una entidad de carácter público asume por delegación del ayuntamiento determinadas potestades tributarias*, realizando sus funciones exclusivamente para el Ayuntamiento, planteándose la sujeción o no de los servicios prestados al ente público del que depende.

Estos servicios, y en general todos aquellos prestados por una sociedad mercantil, cualquiera que fuese el destinatario, se consideraban sujetos, sin ser de aplicación los supuestos de no sujeción contemplados en el art 7 de la Ley del IVA.

#### a) Delimitación de las operaciones realizadas por los entes públicos

En efecto, según el artº 7. 8º de la Ley 37/1992, no están sujetas las entregas de bienes

y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, planteándose una serie de excepciones que llevarían al siguiente criterio con ocasión de determinar si una operación realizada por un Ente público está o no sujeta al IVA:

- Cuando la actividad de los entes públicos se desarrolla a través de una empresa pública, privada o bien una empresa mercantil la operación está sujeta al IVA, sin perjuicio de las posibles exenciones contempladas en el art 20 de la Ley por razón de la actividad realizada.
- Las operaciones que se detallan en los apartados a) a m) del art 7.8º están igualmente sujetas al IVA, cualquiera que sea el tipo de contraprestación recibida por el ente público. Son una serie de actividades perfectamente delimitadas en las que en todo caso el servicio prestado o la entrega realizada determinaría la tributación en el IVA.
- Un tercer apartado está constituido por aquellas operaciones que no se contemplan en los apartados anteriores, y que a su vez podríamos agrupar en diversos capítulos:
  1. Cuando la contraprestación recibida consista en un precio, las operaciones estarán sujetas.
  2. Si la contraprestación es tributaria (tasas, contribuciones especiales e impuestos) estaremos ante operaciones no sujetas.
  3. En ausencia de contraprestación, las operaciones estarán igualmente no sujetas.

Como ejemplos hay que citar, entre otros:

- Los servicios de ITV prestados por una empresa municipal están sujetos por no ser prestados directamente por el ente público (DGT 3.111.1994).
- El canon que hay que satisfacer al ayuntamiento

por la utilización de un mercado estará sujeto según cual sea la calificación de la contraprestación. Si la contraprestación no es de naturaleza tributaria los servicios estarán sujetos al IVA (DGT 1290/2000).

EL TEAC, en la Resolución 733/2003, de 20 de abril de 2005, dice que están sujetos los servicios de saneamiento de aguas residuales y recogida de residuos cuando actúan por medio de empresas públicas, privadas o mixtas, o cualquier tipo de sociedad mercantil.

## b) Concepto de función pública

En relación con los entes públicos uno de los temas más polémicos está en considerar si está realizando o no una función pública, puesto que cuando la actividad tiene esta última naturaleza no se considera que los entes públicos tengan la condición de sujetos pasivos.

Esto aparece desarrollado en diversas Sentencias del TJCE, asunto C-129/88, en el sentido de que no tienen la condición de sujetos pasivos en los términos del art 4.5 de la Sexta Directiva los organismos públicos que realicen operaciones que supongan la realización de una función pública desarrollada por el mencionado organismo.

El concepto de función pública es lo suficientemente complejo como para ser objeto de un especial desarrollo. Así, el artº 4.5 de la Sexta Directiva, establece que no tendrán la condición de sujetos pasivos los Estados, regiones, provincias, municipios y demás organismos de derecho público, en relación con aquellas actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera cuando reciban rentas por tales actividades u operaciones.

No obstante, el segundo párrafo de este apartado introduce la importante salvedad de que deberán ser considerados como sujetos pasivos de las actividades antes citadas, en la medida en que el hecho de no ser considerados sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia, concepto este último que no deja de ser complejo a la hora de su aplicación.

Este aspecto aparece recogido en diversa jurisprudencia y consultas de la DGT, como la consulta vinculante V1652-06, de 31 de julio de 2006, en relación con una *mancomunidad de municipios que cobra determinadas cantidades por obras de conservación y consolidación de infraestructuras con cargo a particulares*, que dice que cuando un ente público, en este caso la mancomunidad de municipios, realiza obras de conservación, mantenimiento y consolidación de infraestructuras con cargo a particulares, como es el caso de las acometidas domiciliarias de abastecimiento o saneamiento, actúa como empresario o profesional dado que ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para el desarrollo de esa actividad. Finalmente añade *“considerando que la no sujeción de los citados servicios prestados por la mancomunidad conduciría sin duda a una situación de distorsión de la competencia, ha de concluirse que los referidos servicios se encuentran sujetos al IVA”*.

En relación con la posible distorsión en la competencia aludida, la DGT, en la consulta V0276-06, de 14 de febrero de 2006, referida a una sociedad anónima de capital del ayuntamiento que realiza, a cambio de transferencias corrientes y de capital, el ejercicio de la potestad tributaria, indica *“Resulta evidente que la simple concurrencia en relación con la misma operación determina una situación desfavorable para los destinatarios, que en el caso de la provisión pública no soportarán el Impuesto”*.

*En este caso, la distorsión habría de calificarse en función de la importancia relativa del volumen de operaciones desarrollado por los particulares respecto del correspondiente a la provisión pública, ya que si esta última tiene carácter aislado o excepcional no debe concluirse que dicha distorsión es grave o, como precisa la versión inglesa de la Sexta Directiva, <significativa>.*

*Por otra parte, la distorsión podría generarse no desde el punto de vista de los destinatarios, en cuanto obligados a satisfacer en última instancia el Impuesto devengado a lo largo de todo el proceso productivo, sino desde el punto de vista de los empresarios o profesionales.*

*En cualquier caso, ha de señalarse que la medida de no sujeción contenida en el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, al constituir una excepción al principio general expuesto en el artículo 2 de la Sexta Directiva, según el Impuesto se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, debe ser objeto de interpretación estricta, como reiteradamente ha señalado el Tribunal. Dicho planteamiento atempera sin duda el alcance de la expresión <distorsión grave>”.*

Estas bases han de ser trasladadas a la actividad específica desarrollada en cada caso.

### **c) Servicios públicos prestados por los ayuntamientos.**

Si nos circunscribimos a la esfera local, hay actividades que tienen la consideración de servicios públicos aunque no sean realizadas de forma inmediata por el propio Ayuntamiento, sino realizadas por un organismo de él dependiente. En este caso, y siguiendo el art 85 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, donde se establecen las diferentes formas de ges-

tió de los servicios públicos de la competencia local, incluye entre ellas las sociedades mercantiles locales cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad local o a un ente público de la misma. Estas, según el artº 85 ter de la Ley 7/1985, se regirán, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable,...

Esto lleva a la conclusión, como indica la citada consulta, de que los entes de derecho público que ajustan su funcionamiento al derecho administrativo tendrán la condición de entes públicos y actúan en el régimen de Derecho Público.

No obstante, su actuación no está sujeta al derecho administrativo, ya que actúan con un carácter independiente en algunas facetas de su actividad, aunque dependiendo y siguiendo las instrucciones del órgano que las creó.

El régimen fiscal de estos organismos será considerarlos sujetos pasivos cuando realicen funciones de carácter independiente.

Este carácter independiente ha sido objeto de diversas consultas y sentencias.

En relación con los recaudadores en el asunto C-202/90, de los que es obvio que ejercen su actividad siguiendo instrucciones del Ente territorial, lo que parece ser una relación de dependencia, el TJCE, teniendo en cuenta que asumen un riesgo debido a que sus ingresos dependen del premio de cobranza que abona el Ayuntamiento por la recaudación efectuada, a lo que cabe añadir el hecho de incurrir en gastos de personal, pone de manifiesto que sus servicios están sujetos al impuesto.

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 12 de

julio de 2003, al considerar que los Registradores de la propiedad cuando actúan como titulares de las oficinas liquidadoras de los Registros hipotecarios en la Gestión del ITP y AJD están actuando con una relación de dependencia con respecto a las Comunidades Autónomas, concluye que están prestando servicios no sujetos.

Por su parte el Tribunal Supremo, en sentencia de 12 de junio de 2004, en relación con las sociedades mercantiles constituidas por la Administración como socio único, que surgieron como forma de gestionar con más eficacia actividades que antes realizaba mediante organismos autónomos, hace las siguientes precisiones:

*“Es cierto que externamente estas sociedades mercantiles se relacionan con los usuarios bajo formas jurídicas propias del Derecho privado, pero en cambio internamente actúan casi como un órgano del ente público. En especial, desde el punto de vista de su régimen económico-financiero, forman parte del Sector público y se hallan sometidas a determinadas disposiciones de la Ley General Presupuestaria, de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas de 18 de mayo de 1995 y quedan sometidas a la fiscalización del Tribunal de Cuentas...”*

*“Por todo ello es una simplificación afirmar, sin más, que se trata de sociedades mercantiles idénticas a las pertenecientes a socios privados en todo o en parte, razón por la cual la Sala considera que hasta la promulgación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, el apartado 6º del artículo 5º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, anterior, permite, conforme a nuestro Derecho interno, afirmar que una sociedad mercantil municipal, participada al 100 por 100 por el Ayuntamiento, que presta un servicio público, lo hace como gestión directa de un Organismo Público, respetando así las*

*prescripciones de la Sexta Directiva”.*

Como indica la DGT en la consulta mencionada anteriormente,

*“Por otra parte, si se afirma el carácter de las entidades creadas como órganos técnico-jurídicos de los Entes públicos de los que dependen, las transferencias y aportaciones que estos últimos destinen a la financiación de los segundos no pueden constituir contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, siendo su única finalidad la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas”.*

La conclusión práctica más inmediata sobre un organismo que actuase de la forma indicada es la de ser, como indica la DGT “meros centros de gasto”, lo que pone de manifiesto que las percepciones que recibe del ente de que dependen no son contraprestación de entregas de bienes o de servicios recibidos.

#### **d) Requisitos para la no sujeción.**

Para ver la tributación, hay que ver en última instancia si de los requisitos determinantes de la no sujeción se cumplen, en concreto, si está realizando alguna de las actividades del artº 7.8º. LIVA, que determinaría la sujeción de los servicios prestados y, en segundo lugar, si la actividad realizada es susceptible de producir algún tipo de distorsión en el mercado, lo que daría lugar a su sujeción.

Esto lleva a la conclusión que plasma la DGT:

*“La concreta aplicación de todo lo expuesto hasta este punto al supuesto consultado, en el que el órgano que se va a crear, sociedad municipal cuyo capital pertenece íntegramente al Ayuntamiento que la constituye, no es más que un órgano técnico jurídico del Ayuntamiento, conduce a concluir que las*

*relaciones internas entre dicho Ayuntamiento y el organismo creado no determinarán la realización de operaciones sujetas al Impuesto al concurrir los siguientes requisitos:*

- 1º. La creación del mencionado órgano se va a realizar al amparo de lo dispuesto por el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público.*
- 2º. Su capital será propiedad íntegra del Ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones.*
- 3º. Tendrá por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al Ente local que los crea.*
- 4º. Su financiación se llevará a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local o a través de la oportuna dotación regular de fondos para atender al desarrollo del objeto que tenga encomendado.*
- 5º. No hay riesgo alguno de distorsión de la competencia que se pueda derivar del tratamiento que se señala en esta contestación.*

*Esta conclusión ha de entenderse sin perjuicio de la tributación que pudiera corresponder a operaciones realizadas con terrenos distintos del Ayuntamiento que constituye la citada entidad.*

*A las mismas conclusiones a las que se ha llegado en el apartado anterior habría que llegar en caso de que el servicio se prestase a través de un organismo autónomo de carácter local, supuesto que las características del servicio se mantuviesen, sin más modificación que la correspondiente a la entidad prestadora del mismo."*

La consulta vinculante V1710-06, de la DGT, de 31 de agosto de 2006, en relación con una enti-

dad que siendo propiedad íntegra de un ayuntamiento tiene por objeto la limpieza de diversas dependencias municipales, así como la gestión de la residencia de mayores del municipio, siendo, como en la consulta antes analizada, el ayuntamiento el único destinatario de los servicios prestados por la citada entidad, financiándose con cargo a subvenciones otorgadas por el ayuntamiento para cubrir los gastos de funcionamiento, llega a las mismas conclusiones, de tal forma que se considera que estarán no sujetos los servicios prestado en idénticas condiciones que se mencionaron en la consulta anterior, añadiendo, que la entidad prestadora de los servicios no podrá deducir en medida alguna el impuesto soportado por la realización de dichos servicios.

En la Consulta vinculante V0894-05, y en relación con una demolición de un edificio realizada por un ayuntamiento en el ejercicio de una acción subsidiaria al propietario del inmueble, se indica que de la interpretación conjunta de los artículos 5.º y 7. 8.º de la Ley 37/1992, considerando igualmente la posible distorsión de la competencia que se ha señalado, hay que concluir que cuando el Ayuntamiento consultante procede a la ejecución subsidiaria de la demolición de un edificio, incluso por las razones de interés y seguridad pública, actúa como empresario o profesional dado que ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para el desarrollo de esta actividad. Por otra parte, considerando que la no sujeción de los servicios de demolición prestados por el Ayuntamiento conduciría sin duda a una situación de distorsión de la competencia, ha de concluirse que los referidos servicios se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte en la consulta vinculante V0759-06, de 17 de abril de 2006, donde se planteaba la posible sujeción de las cantidades recibidas de un

ayuntamiento por una entidad mercantil dependiente del ayuntamiento, y cuya función consiste en la centralización de la contratación de diversos servicios a favor del ayuntamiento, y siguiendo las mismas premisas, en cuanto a la forma de prestación del servicio, que en las consultas anteriores, se indica que la condición de órgano técnico jurídico de la entidad creada por el ayuntamiento para la centralización de la adquisición de bienes o servicios diversos que no van a afectarse directa y exclusivamente a la realización de actividades empresariales y cuyo destino previsible es el desarrollo de funciones públicas diferentes de las señaladas expresamente por el art 7.8º de la ley 37/1992, impedirá la deducción de las cuotas que soporte por repercusión de quienes provean de los mencionados bienes y servicios a dicha entidad. Se complementa este criterio con la consulta 1488-06, de 12 de julio de 2006, en el que se responde a la incidencia que tiene en el impuesto sobre Sociedades cuando se disuelve una sociedad perteneciente a un ayuntamiento, que realizaba los servicios de gestión

de sus tributos, pasando la gestión a un nuevo órgano autónomo para evitar el encarecimiento que supone la sujeción al IVA de las transferencias realizadas por el ayuntamiento a la sociedad.

No se sigue el mismo criterio en la consulta vinculante de la DGT V0830-06, de 28 de abril de 2006, en relación con el servicio de abastecimiento de agua potable realizado por una entidad mercantil dependiente del ayuntamiento y creada a tales efectos, que repercute el impuesto a los vecinos, ya que tiene naturaleza mercantil, actúa en nombre propio en relación con los usuarios del servicios de abastecimiento de agua potable y, lo que consideramos más importante, se trata de la prestación de un servicio excluido de la no sujeción de acuerdo con el art 7.8º.d de la ley 37/1992, que es un desarrollo del anexo D de la Sexta Directiva.

A estos efectos, carece de importancia el hecho de que la contraprestación del suministro esté constituida por una tasa.