



Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA

José Ignacio Pérez de Albéniz Andueza

Técnico de Hacienda Foral de Navarra

Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pública de Navarra

Introducción

El IVA, impuesto sobre el consumo, es un tributo que opera fundamentalmente en el ámbito empresarial. Como sabemos, grava, además de otros hechos imponible, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los empresarios y profesionales en el ejercicio de sus actividades económicas.

Sin embargo, la delimitación de esa parcela propia del impuesto entraña a veces grandes dificultades. A pesar del esfuerzo legislativo para definir lo más concretamente posible los hechos imponible sujetos y los no sujetos, la realidad económica presenta una variedad tal de actividades y de agentes que intervienen en ella que, en ocasiones, se hace extraordinariamente complejo determinar si una actividad es empresarial, si el sujeto que la ejerce es empresario, o incluso deslindar actividades económicas de las que no tienen tal carácter, realizadas por una misma persona.

Este problema que apuntamos con carácter general muestra toda su crudeza a la hora de aplicar el

IVA a las actividades desarrolladas por los entes públicos. El origen de éstos no es empresarial: nacen por razones fundamentalmente políticas y sociales y su actividad inicialmente es de naturaleza administrativa. Sin embargo, a partir del final de la Segunda guerra mundial, el sector público en los países llamados occidentales experimenta un enorme crecimiento. El Estado interviene cada vez más en la actividad económica, bien regulando y equilibrando el mercado, bien supliendo o completando la iniciativa privada donde aquélla no puede o no quiere actuar. Además, la intervención puede adoptar múltiples formas que discurren desde la actuación directa hasta la utilización de otros entes independientes jurídicamente aunque dominados accionarialmente, o a través de organismos públicos dependientes administrativamente.

En definitiva, la aplicación del IVA a las actividades realizadas por los entes públicos exige una labor legislativa e interpretativa encaminada principalmente a resolver dos interrogantes:

- ¿Cuándo un ente público actúa como empresario y cuándo ejerciendo sus potestades públicas?
- ¿Qué diferentes formas pueden adoptar los entes públicos para ejercer sus actividades?

El presente artículo pretende arrojar algo de luz sobre ambas cuestiones. No obstante, quizás debiéramos plantearnos una cuestión previa: ¿qué entendemos por entes públicos?

Los Entes Públicos. Tipología

El artículo 2 de Ley 30/1992, de 26 de diciembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común dice lo siguiente:

Artículo 2.º *Ámbito de aplicación.*

1. *Se entiende a los efectos de esta ley por Administraciones Públicas:*

- La Administración General del Estado.*
- Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.*



c) Las Entidades que integran la Administración Local.

2. Las Entidades de Derecho público con personalidad jurídica propia vinculadas o dependientes de cualquiera de las Administraciones Públicas tendrán, asimismo, la consideración de Administración Pública. Estas Entidades sujetarán su actividad a la presente ley cuando ejerzan potestades administrativas, sometiéndose en el resto de su actividad a lo que dispongan sus normas de creación.

Siguiendo al profesor Don Eduardo García de Enterría⁽¹⁾, se pueden diferenciar las siguientes esferas dentro de la pluralidad de entidades administrativas:

- Administración del Estado
- Comunidades Autónomas
- Administración Local (provincias, municipios y entes locales menores)
- Administración Institucional, que puede ser del Estado (v. g., Instituto Nacional de la Seguridad Social), de las Comunidades Autónomas o de los entes locales (v. g., empresa municipal de transportes, patronato de viviendas). Esta administración comprendería los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales y las sociedades mercantiles estatales.
- Administración corporativa (entes consorciales, mancomunidades⁽²⁾, etc.).

(1) Curso de Derecho Administrativo I, Octava edición, Capítulo VII. Editorial Civitas.

(2) La resolución a una consulta planteada a la DGT, de 9-5-1994, establece que: "Las Mancomunidades de municipios y los consorcios que agrupen exclusivamente entes públicos tienen, a efectos de lo previsto en el artículo 7, número 8º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, el carácter de entes públicos..."

- Administraciones independientes (Banco de España, Comisión Nacional del Mercado de Valores, etc.).

Como se puede observar, la tipología de entes públicos es variadísima. Lógicamente, el primer paso será, en el tema que nos ocupa, determinar si la naturaleza del ente actuante es pública o no.

Sujeción al IVA de las operaciones realizadas por los entes públicos dentro del ordenamiento comunitario. Problemas

El artículo 4, apartado 5 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 regula la sujeción al IVA de las actividades ejercidas por los entes públicos. Dice así:

"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 efectúe 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.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha interpretado el precepto transcrito estableciendo una serie de criterios que podríamos resumir como sigue:

- ◆ Las actividades desarrolladas por los entes públicos en el ejercicio de sus funciones públicas son aquellas realizadas por organismos de Derecho Público en el marco del régimen jurídico que les es propio, salvo las llevadas a cabo en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados⁽³⁾.
- ◆ Cada Estado miembro es competente para elegir la técnica legislativa apropiada para adaptar a esta norma su Derecho nacional⁽⁴⁾.
- ◆ Los Estados miembros tienen la obligación de considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho Público en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades puedan ser ejercidas igualmente por particulares, en competencia con ellos, si el no considerarlos como tales sujetos pasivos provocara distorsiones graves de la competencia. Sin embargo, no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a

(3) Sentencia de 17 de octubre de 1989 del TJCE (231/1987 y 129/1988, Rec. Pg. 3233)

(4) Sentencia de 17 de octubre de 1989 del TJCE (231/1987 y 129/1988, Rec. Pg. 3233)



este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición⁽⁵⁾.

- ◆ En cuanto a la realización directa de las actividades u operaciones por los entes públicos, el Tribunal realiza una interpretación estricta de la norma, limitando la no sujeción al IVA a aquellas actividades que dichas entidades realicen por sí mismas. Cuando las actuaciones se efectúen por medio de otras personas independientes, a las cuales se confía su ejercicio, estarán sujetas al IVA, aún tratándose de funciones públicas⁽⁶⁾.

A la luz de la jurisprudencia precitada, algunos autores⁽⁷⁾ han advertido una disparidad entre los criterios establecidos por la normativa comunitaria y su interpretación jurisprudencial y los utilizados por el ordenamiento interno español para determinar la sujeción o no al IVA de las operaciones realizadas por las entidades públicas. El criterio de la Sexta directiva, apuntan, se funda en la naturaleza del régimen jurídico aplicable a la actividad del ente. Si dicho régimen es el Derecho Público (derecho administrativo), nos encontraremos ante una actividad no sujeta al IVA. En cambio, si se aplica el Derecho Privado (civil o mercantil), estaremos ante un supuesto de sujeción al impuesto.

Sin embargo, la regla escogida por el ordenamiento interno es la

(5) Sentencia de 17 de octubre de 1989 del TJCE (231/1987 y 129/1988, Rec. Pg. 3233)

(6) Sentencia de 25 de julio de 1991 del TJCE (C 202/1990, Rec. Pg. 14247)

(7) FALCÓN Y TELLA, RAMÓN. "Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA" *Impuestos*, I (1992), pág. 1121. RAMÍREZ, GÓMEZ, SALVADOR. "Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA" págs. 80 a 88.

naturaleza de la contraprestación obtenida en el ejercicio de la actividad. Si dicha contraprestación es de naturaleza tributaria o no existe, con carácter general y salvando las excepciones que se regulan en la propia normativa, nos encontraríamos ante operaciones no sujetas al IVA. Por el contrario, si la contraprestación que financia la actividad es de naturaleza no tributaria, la actividad estará sujeta al impuesto.

El problema se plantea fundamentalmente en aquellas actividades públicas sometidas al régimen jurídico público y financiadas por ingresos de naturaleza no tributaria (normalmente precios públicos). Los autores citados plantean la no sujeción al IVA en estos casos, dando prevalencia al criterio comunitario respecto del interno. Sin embargo, quizás se pueda llegar a una interpretación que concilie ambos criterios y que, en cierto modo, ha sido admitida explícitamente por la Dirección General de Tributos⁽⁸⁾.

Partiendo de la regulación más bien genérica y un tanto imprecisa de la Sexta Directiva en esta materia, el legislador español ha realizado un esfuerzo de transposición de la norma comunitaria escogiendo un criterio, el de la naturaleza de la financiación, que, aún no siendo exacto al de la Directiva, trata de ser

(8) La Dirección General de Tributos ha admitido en varias contestaciones a consultas la posibilidad de que exista no sujeción al IVA aunque la actividad se financie con precios públicos. Afirma que "el hecho de que la contraprestación de las operaciones esté constituida por un precio público no es un criterio válido por sí mismo para determinar automáticamente el carácter empresarial de la actividad y, por tanto, la sujeción al impuesto de dichas operaciones ya que, si bien esa correlación se producirá normalmente, en otros casos el precio público puede construir la contraprestación de operaciones no sujetas al impuesto." Resol. No vinculante 15-4-1998. En el mismo sentido, resoluciones DGT de 30-7-1990 y 14-9-1993

*El problema se
plantea
fundamentalmente
en aquella
actividades públicas
sometidas al régimen
jurídico público y
financiadas por
ingresos de
naturaleza no
tributaria*

semejante al mismo. Dicho criterio está fundado en la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central y en la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 1984⁽⁹⁾. Recordemos además que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha señalado, tal como hemos visto anteriormente, que en la determinación de cuando una entidad pública actúa en el ejercicio de sus funciones públicas debe tenerse en cuenta el régimen jurídico aplicable con arreglo al derecho nacional, correspondiendo la calificación de la naturaleza de las actividades ejercidas al juez nacional. Por tanto, no parece desacertada la elección de un criterio de origen jurisprudencial como el recogido por el legislador español.

No obstante, fijar como único criterio de sujeción la naturaleza de

(9) Dicha sentencia, con referencia al IGTE, "fija, a contrario sensu, un criterio claro para determinar el carácter empresarial de las operaciones realizadas por el Estado y los demás Entes públicos." ALEMANY SANCHEZ de LEÓN, L. F., "Sujeción al IGTE de las operaciones empresariales realizadas por el Estado y los demás Entes públicos". *Impuestos* II (1985)

la contraprestación no es exacto. Previamente a esta regla existe otra más general que, conjugándose con aquella, puede ofrecernos algunas soluciones. Y esta norma general es la que define el concepto de empresario o profesional y de actividades empresariales o profesionales (art. 5 Ley IVA). Por tanto, antes de analizar la naturaleza de la contraprestación, deberemos estudiar si las operaciones realizadas por un ente público son realizadas en el marco de una actividad empresarial tal y como se define en dicho artículo. Después vendrá el análisis de la forma de financiación.

Esta vía interpretativa nos lleva a concluir la no sujeción de algunas actividades realizadas por las entidades públicas y financiadas a través de precios públicos. Por tanto, el binomio sujeción al IVA- naturaleza no tributaria de la contraprestación no siempre se cumple. Dicha tesis, como ya hemos visto, ha sido mantenida por la Dirección General de Tributos en numerosas consultas

Tras lo expuesto, el problema queda reducido, en mi opinión, a aquellas operaciones realizadas por los entes públicos en el ejercicio de una actividad empresarial en los términos definidos en el artículo 5 de la Ley IVA, sometidas al régimen jurídico público y financiadas mediante contraprestación de naturaleza no tributaria. En estos casos, es más que probable que, al estar ejerciendo la entidad pública una actividad empresarial, la no sujeción al IVA de la misma provoque graves distorsiones en la competencia, contraviendo la normativa comunitaria. Si esto ocurre así, deberemos predicar la sujeción al IVA de dicha actividad, sin que entre en colisión la normativa interna y la comunitaria.

En la práctica, la determinación de si un ente público está ejerciendo actividades empresariales o no,



de acuerdo con el ya citado artículo 5, o la consideración de que se producen graves distorsiones de la competencia, requerirá realizar en algunos casos un gran esfuerzo interpretativo.

Sujeción al IVA de las operaciones realizadas por los entes públicos dentro del ordenamiento interno

Para el tratamiento de este tema, haremos referencia en primer lugar a las operaciones interiores y posteriormente apuntaremos unas breves notas respecto de las operaciones relacionadas con el exterior.

OPERACIONES INTERIORES

Tal y como ya hemos adelantado en el punto anterior, la sujeción al IVA de las operaciones realizadas por las entidades públicas se realiza, en la legislación española, en torno a dos criterios, uno general y otro específico.

El criterio general se recoge en el artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto so-

bre el Valor Añadido. Dicho precepto dice:

Artículo 5.º Concepto de empresario o profesional.

1. A los efectos de lo dispuesto en esta ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o Entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, en todo caso.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.



d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transportes nuevos exentas del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden.

2. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y

prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.

3. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3.º del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4.º de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Dicha norma establece, con carácter general, quienes son empresarios y profesionales y qué son actividades empresariales o profesionales. Ambas calificaciones son necesarias y previas para determinar si una operación está sujeta o no al impuesto. Y, por supuesto, para valorar las operaciones de los entes públicos en dicho sentido, será necesario previamente realizar una interpretación a la luz de este artículo en orden a establecer si estas entidades están actuando como empresarios dentro de una actividad empresarial.

Esta exégesis nos conducirá en algunos casos a declarar la no sujeción al IVA de operaciones financiadas mediante precios públicos y no realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial⁽¹⁰⁾. En otros supuestos, deberemos atribuir la condición de empresario a un ente público aplicando los criterios contenidos en las letras c) y d) del artículo 5 (entes públicos arrendadores, o constructores, urbanizado-

(10) En este sentido las resoluciones de la DGT, ya apuntadas anteriormente, de 15-4-98, 14-9-93 y 30-7-90.

res o promotores para ceder o vender, por ejemplo). Habrá situaciones en las cuales será necesario desenmarañar todas las circunstancias que rodean la operación para determinar la sujeción al impuesto (ventas de bienes inmuebles por entes públicos, por ejemplo)⁽¹¹⁾.

En cualquier caso, este criterio general es regla, como ya hemos advertido, previa y necesaria, pero no suficiente. Requiere ser completado con una serie de criterios específicos, los cuales se expresan en el artículo 7, 8º y 9º, de la Ley del IVA, el cual ha sido modificado por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, entrando en vigor la nueva redacción a partir del uno de enero de 1998. La norma dice así:

Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto

No están sujetas al impuesto:

1º...

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 referi-

(11) En este sentido diversas resoluciones a consultas planteadas a la DGT afirman, respecto de las entregas de bienes inmuebles, que las mismas se entienden realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional:

a) En el supuesto de que el inmueble transmitido estuviera afecto a una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA, desarrollada por el ente público.

b) En el supuesto de que el inmueble transmitido hubiera sido urbanizado total o parcialmente por la entidad pública, con medios propios o ajenos.

c) En el supuesto de que la realización de las propias transmisiones de inmuebles efectuadas por el ente determinasen por sí mismas la existencia de una actividad de carácter empresarial, en los términos del artículo 5.2 de la Ley IVA.

**Son actividades
empresariales o
profesionales las
que impliquen la
ordenación por
cuenta propia de
factores de
producción
materiales y
humanos o de uno
de ellos**

dos 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.
- 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.

9.º Las concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos y aeropuertos.

Del análisis del precepto transcrito podemos extraer varias conclusiones.

La nueva regulación admite la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de bienes de inversión, aunque estos no se afecten exclusivamente a la actividad empresarial

En primer lugar, hay que mencionar el cambio operado con la nueva redacción del precepto. La regulación inmediatamente anterior refería la no sujeción, tal y como decía textualmente la exposición de motivos de la Ley 37/1992, "a las actividades realizadas por los entes públicos y no a las operaciones concretas en que se manifiestan las mismas y definiendo como actividades no sujetas aquellas cuyas operaciones principales (las que representan más del 80% de los ingresos), se realicen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria." Con esta referencia a las actividades se encubría un propósito loable: evitar la desaparición del derecho a deducción de las cuotas de IVA soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados tanto para la realización de operaciones sujetas al impuesto como para otras operaciones no sujetas, dentro de la misma actividad. Calificando la actividad como empresarial y sujeta al IVA, la realización de concretas operaciones sin contraprestación no impediría, de esta manera, la aplicación de la regla de prorrata.

La nueva redacción del precepto hace referencia a las operacio-

nes (entregas de bienes y prestaciones de servicios), obviando la remisión a las actividades. Este nuevo enfoque, similar al contenido en la norma originaria del IVA del año 1985, acarrearía la imposibilidad de deducción de cuotas de IVA soportadas en adquisiciones de bienes y servicios utilizados en común para la realización de operaciones sujetas y no sujetas. Sin embargo, la modificación del artículo 95 de la Ley del IVA, operada por la Ley 66/1997 resuelve, a mi juicio, parcialmente este problema. La nueva regulación admite la deducción del IVA soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes de inversión, aunque estos no se afecten exclusivamente a la actividad empresarial (requisito exigido anteriormente). Permite, por tanto, deducir dichas cuotas en la medida en que se utilicen los bienes en la actividad empresarial, sin que una operación sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria impida totalmente la deducción⁽¹²⁾.

(12) Un sencillo ejemplo puede resultar aclaratorio. Supongamos un Ayuntamiento que en el año 1998 adquirió un bien inmueble utilizado para realizar operaciones sujetas (suministro y distribución de agua) y no sujetas (servicios públicos municipales). En la adquisición de dicho bien soportó un IVA de 4.000.000 pesetas. En el año 1998, la afectación del inmueble a la actividad de distribución de agua es del 70%. En el año 1999 es del 85%.

Con la anterior normativa, el Ayuntamiento no tendría derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición del inmueble. Con la nueva normativa, la entidad local podrá deducir en el año 1998 la parte de la cuota de IVA soportado en la parte proporcional al grado de afectación del bien a la actividad empresarial sujeta y no exenta. En nuestro caso, 2.800.000 pesetas (70% de 4.000.000). En el año 1999, aplicando las normas de regularización de bienes de inversión, tendría derecho a realizar una deducción adicional al haber aumentado quince puntos porcentuales el grado de afectación del inmueble a la actividad empresarial. La deducción adicional sería de 60.000 pesetas $((2.800.000 \cdot 85\% - 2.800.000 \cdot 70\%) / 10)$.



**LA FISCALIDAD
EN LAS
ADMINISTRACIONES
PÚBLICAS**



LA FISCALIDAD EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

No obstante, las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes que no sean de inversión y servicios, utilizados para la realización de operaciones sujetas y no sujetas no parece que puedan ser deducibles ni permiten la aplicación de la regla de prorata.

El primer párrafo del número 8º se refiere a la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos directamente sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. Del alcance del término "entes públicos" ya hemos dado cumplida referencia anteriormente. También hemos hablado de la interpretación que del concepto "directamente" ha realizado el TJCE. Comentaremos únicamente en este punto que aquellas operaciones realizadas por un ente público, sean o no empresariales desde la óptica del artículo 5 anteriormente expuesto, estarán no sujetas al IVA siempre que sean realizadas sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria⁽¹³⁾, salvando las excepciones que en los siguientes párrafos del artículo se regulan.

El segundo párrafo del número 8º del artículo 7 se refiere a la sujeción al IVA de las operaciones realizadas por entes públicos, cuando éstos actúen a través de empresas públicas, privadas o mixtas. En estos casos, se predica la sujeción al

impuesto aunque la contraprestación sea de naturaleza tributaria o no exista contraprestación (estando en este último caso ante un supuesto de autoconsumo). Es obligado en este punto traer a colación la doctrina de la Dirección General de Tributos⁽¹⁴⁾.

Finaliza el número 8º con una lista de actividades que en todo caso, independientemente de la forma de gestión de las mismas (directa o indirecta) y de la naturaleza de la financiación de las mismas (tributaria o no), siempre estarán sujetas al IVA. Dicho elenco coincide fundamentalmente con las enumeradas en el anexo D de la Sexta Directiva. El legislador comunitario ha decidido sujetarlas en todo caso al percibir que la no sujeción podría crear distorsiones en la competencia entre el sector público y el privado.

Por último, el número 9º del artículo 7 declara la no sujeción de las concesiones y autorizaciones administrativas, con la excepción de las que tengan por objeto la cesión de derechos de uso de inmuebles o instalaciones en puertos o aeropuertos. Es importante hacer notar que la no sujeción se refiere a la concesión o autorización realizada por el ente público, no afectando a la actividad desarrollada por el concesionario ni a la posible transmisión del derecho por parte del mismo.

BREVE REFERENCIA A LAS OPERACIONES EXTERIORES

Por razones de espacio, tan sólo quiero apuntar que los entes públicos también podrán ser sujetos pasivos de IVA en cuanto a las operaciones de comercio exterior. Dichas operaciones pueden ser, en lo que se refiere a bienes muebles, adquisiciones intracomunitarias de bienes o entregas intracomunitarias de bienes, si son intercambios con Estados miembros de la CE, o importaciones y exportaciones, si los flujos son con terceros países. Además, existen en la Ley del IVA numerosas reglas para la localización de las prestaciones de servicios internacionales, en orden a determinar la Hacienda competente para la exacción del tributo y el sujeto obligado al pago.

Conclusión

Como hemos podido observar a lo largo de este artículo, la sujeción al IVA de parte de las actividades que realizan las entidades públicas presenta numerosos problemas. Derivan principalmente de que el origen y justificación de dichos entes nada tiene que ver con lo empresarial y si mucho con lo político y social. Se podría afirmar que el IVA encaja mal con los Entes públicos. Y sin embargo, debe encajar parcialmente con ellos, concretamente en la parte empresarial de sus funciones, porción de tamaño nada desdeñable. Por lo tanto, habrá que realizar un esfuerzo interpretativo caso por caso que, si bien en ocasiones no presentará grandes dificultades, a veces constituirá una ardua tarea. En esa línea se encuadra la vocación de este breve estudio. ■

(13) El artículo 26 de la Ley General Tributaria establece que "Los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos."

(14) Entre otras resoluciones similares derivadas de consultas planteadas a la DGT, dice la de 9-7-1998, en relación con los servicios de alcantarillado prestados por un Ayuntamiento mediante una empresa privada, adjudicataria de un contrato de gestión de servicios públicos, pagando el usuario una tasa, que "el precepto establece la no sujeción de los servicios indicados cuando éstos son prestados directamente por el ente público, aún cuando contrate el mismo con una sociedad mercantil; en este sentido, la exclusión del supuesto de no sujeción cuando el ente público actúe por medio de empresas mercantiles debe entenderse hecho respecto de los casos en que el Ayuntamiento encomienda a éstas la prestación del servicio al usuario, mediante concesión o cualquier otro título de actuación en nombre propio, pero no será de aplicación la referida exclusión cuando sigue siendo el ente público el que presta el servicio directamente y en nombre propio al usuario, aunque contrate a una empresa la prestación -al ente público- del referido servicio.