

DOCUMENTOS

**LOS ENTES LOCALES COMO SUJETOS
PASIVOS DEL IMPUESTO SOBRE EL
VALOR AÑADIDO: UNA VISIÓN GENERAL**

Autor: *Javier Martín Fernández*
Socio Director de F&J Martín Abogados
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad Complutense de Madrid

DOC. N.º 18/05



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. ¿NO SUJECCIÓN O EXENCIÓN?
3. ¿CUÁNDO ESTAMOS EN PRESENCIA DE UN ENTE PÚBLICO LOCAL A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO?
 - 3.1. Las formas de gestión de servicios públicos locales
 - A. Los organismos autónomos
 - B. Las entidades públicas empresariales locales
 - C. Las empresas municipales
 - 3.2. ¿Cuándo un Ente público no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA de conformidad con el artículo 4.5 de la Sexta Directiva?
 - 3.3. ¿Tienen la consideración de Entes públicos las entidades públicas empresariales locales y las empresas municipales o provinciales a efectos del IVA?
 - 3.4. ¿Tienen la consideración de Entes públicos los particulares a los que se les delega el ejercicio de actividades públicas?
4. ¿ES RELEVANTE LA NATURALEZA DE LA CONTRAPRESTACIÓN?
5. ACTIVIDADES DE LOS ENTES PÚBLICOS LOCALES SUJETAS AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
 - 5.1. Actividades que los Entes públicos locales no desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas
 - 5.2. Actividades que los Entes públicos locales desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas que producen distorsiones en la competencia
 - 5.3. Actividades expresamente sujetas
 - 5.4. Especial referencia a las operaciones inmobiliarias
 - A. Cuestiones generales
 - B. Las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones
6. LA APLICACIÓN POR LOS ENTES LOCALES DEL RÉGIMEN DE DEDUCCIONES EN SECTORES DIFERENCIADOS DE SU ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL
7. LA PERCEPCIÓN DE SUBVENCIONES POR LOS ENTES LOCALES Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

1. INTRODUCCIÓN¹

El artículo 4.5. de la Sexta Directiva establece que los “Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades y 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 en las operaciones enumeradas en el Anexo D excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante...”.

El artículo 7.8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), incorpora el precepto comunitario, mencionando entre las operaciones no sujetas al impuesto, las “entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos² sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria”³.

El artículo 7.8 debe ponerse en relación con otros preceptos de la LIVA. Así el artículo 5.2 considera actividades empresariales o profesionales aquellas que implican 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. Y el artículo 9.1.c).a) considera actividades económicas distintas, las que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre (en adelante, CNAE).

Por tanto, partiendo de lo anterior, los Entes locales tendrán la consideración de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional que no esté declarada expresamente no sujeta por el artículo 7.8 de la LIVA (ejemplo: venta de corcho)⁴, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que puede producirse en el desarrollo de aquélla, así como, en todo caso, cuando sean urbanizadores de terrenos o promotores de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título⁵.

Muchas son las cuestiones que plantea la consideración de los Ayuntamientos y Diputaciones, como sujetos pasivos del IVA. Por nuestra parte sólo nos vamos a ocupar de alguna de ellas, interpretando el derecho interno de conformidad con la normativa comunitaria.

¹ Estas páginas recogen, en líneas generales y debidamente actualizado, lo expuesto con anterioridad en “Algunas cuestiones sobre los Entes públicos y el IVA”, *Noticias de la Unión Europea*, 1997, págs. 99-106; “Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido”, *La sujeción tributaria de los Entes locales*, Eprinsa, Córdoba, 1997, págs. 43-103 (este último trabajo en colaboración con R. GALÁN SÁNCHEZ y J. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ) y “Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Tributos Locales*, núm. 11, 2001, págs. 59-70.

² El artículo 5.6 de la Ley 30/1985 hablaba del “Estado, las Entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos autónomos”. Para MARTÍNEZ DE LA HOZ, “la modificación normativa supone una ampliación en el ámbito subjetivo de la no sujeción, dado que la categoría “Entes públicos” es más general que la recogida inicialmente en la Ley 30/1985” (“Los entes públicos locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Crónica Tributaria*, núm. 67, 1993, pág. 76).

³ En opinión de CAYÓN GALIARDO, FALCÓN Y TELLA y DE LA HUCHA CELADOR, respecto de la Ley 30/1985, la “Ley española interpreta esta expresión en el sentido de que son realizadas en el ejercicio de funciones públicas las operaciones realizadas sin contraprestación o “con contraprestación de naturaleza tributaria”, lo que si bien no resulta enteramente correcto desde el punto de vista del Derecho comunitario, proporciona al menos un criterio relativamente seguro” (*La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, pág. 266).

⁴ Contestación a consulta de la DGT de 28 de noviembre de 2000 (<http://www.aeat.es>).

⁵ De igual modo la contestación a consulta de la DGT de 16 de diciembre de 1998 (<http://www.aeat.es>).

2. ¿NO SUJECIÓN O EXENCIÓN?

La primera cuestión que se plantea tras una lectura del artículo 7.8 de la LIVA es la de si estamos en presencia de un supuesto de no sujeción o por el contrario se trata de una exención. Como pone de manifiesto el profesor Ferreiro Lapatza, al considerar el legislador español estas operaciones como supuestos de no sujeción en el IVA, trae al seno de este impuesto todas las viejas disquisiciones en torno a la diferencia entre exención y no sujeción⁶. Esta, como es bien sabido, ha sido objeto de un completo análisis por parte de la doctrina tributaria desde un punto de vista formal. Según el profesor Sáinz de Bujanda, quedan insertos en el ámbito de la primera “los hechos que no aparezcan configurados en el ordenamiento como impositivos”. En la exención, por el contrario, se realiza el hecho imponible⁷. Sin negar validez a esta construcción, el profesor Lozano Serrano “echa en falta, sin embargo, una diferenciación sustancial entre ambas hipótesis. Un criterio de carácter material que ilustre sobre qué supuestos deben ser tipificados de exención y cuáles, en cambio, son relegados fuera de los confines del hecho imponible... En éstos, ..., no hay ningún fin público que se quiera alcanzar, ni ninguna proyección particular de los principios de justicia, sino que al no darse esos criterios materiales no existe tampoco ese deber de contribuir genuino del Derecho Tributario. No hay, pues, sacrificio de éste, sino que ni siquiera llega a haber evaluación legal de tales supuestos... Por eso es absolutamente insuprimible la norma de exención, mientras que sí puede prescindirse de la que contiene las hipótesis de no sujeción”⁸.

Herrera Molina trata de conciliar ambos criterios, distinguiendo tres conceptos: a) No sujeción *stricto sensu*. Existe una sola norma que se manifiesta en un único precepto positivo, aunque completado por otros de carácter didáctico. b) Exención técnica. Existe un único mandato manifestado en dos preceptos –de sujeción y de exención– inspirados en unos mismos criterios impositivos. c) Exenciones en sentido estricto. Existen en este supuesto dos preceptos –de exención y de sujeción– inspirados en criterios distintos⁹. Partiendo de esta clasificación el artículo 7.8 de la LIVA contiene, a nuestro juicio, una auténtica norma exención, de forma que el término no sujeción se utiliza incorrectamente, pues la capacidad económica puesta de manifiesto con la realización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que contempla no es contributiva¹⁰.

La cuestión presenta una especial relevancia a la hora de delimitar el IVA de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante, TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPyAJD), pues si determinadas operaciones de los Entes públicos locales –transmisiones de bienes o derechos– no están sujetas al IVA, ¿lo están a TPO? Si la respuesta es afirmativa las operaciones estarían sujetas a TPO, siempre que integraran el hecho imponible del tributo y de la que sería sujeto pasivo el adquirente.

Sobre la correlación existente entre el IVA y otros tributos que graven el tráfico de bienes –como es el caso del ITPyAJD–, el artículo 33 de la Sexta Directiva establece su compatibilidad siempre que estos últimos no reúnan las características de un impuesto sobre el volumen de negocios. En nuestro derecho, el artículo 4.2.b) de la LIVA, considera realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: “Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto”. Para el artículo 4.4, las operaciones sujetas al IVA no lo estarán a TPO. Por su parte el artículo 7.5 del Texto refundido de este último tributo, aprobado por

⁶ “Delimitación normativa del IVA en España y su conexión con las Directivas comunitarias”, *Cívitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 49, 1986, págs. 13-14.

⁷ “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *Hacienda y Derecho*, III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, pág. 428. Criterio formal que es seguido, con algunas matizaciones, por la gran mayoría de la doctrina española.

⁸ *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 23 y 42.

⁹ *La exención tributaria*, COLEX, Madrid, 1990, págs. 43-44.

¹⁰ Para HERRERA MOLINA, en los casos claros “las normas de no sujeción serán superfluas. En cambio, cuando las dudas estén sólidamente fundadas, resultará difícil determinar si estamos ante un mero precepto didáctico o se trata de una verdadera norma de exención”. Cita, a este respecto, el artículo 5.1 de la Ley 30/1985 (*Ibidem*, pág. 38).

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante TRITPyAJD), dispone que no estarán sujetas a TPO las operaciones realizadas “por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido”. Estos preceptos contienen los elementos de los que debemos partir para delimitar las relaciones entre ambos tributos.

En las operaciones realizadas por los Entes públicos locales nos encontramos sólo en ocasiones con operaciones realizadas por empresarios y profesionales en el seno de una actividad empresarial o profesional. Si está amparada por el artículo 7.8 de la LIVA, no queda sujeta a TPO por dos razones. De un lado, ya que estamos en presencia de una actividad empresarial o profesional. De otro y en base a lo anterior, al haber calificado la norma como de exención. Con respecto al resto de modalidades del ITPyAJD –operaciones societarias y actos jurídicos documentados– hemos de tener en cuenta que no existe incompatibilidad entre las mismas y el IVA, a tenor de los artículos 4.4 y 8.2.2 de la LIVA¹¹. En otro orden de cosas, los sujetos pasivos del tributo son los adquirentes de los bienes y derechos, no siendo aplicable la exención subjetiva de que gozan en el mismo tanto los Entes locales como sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos, en virtud del artículo 45.I.A).a) del TRITPyAJD.

3. ¿CUÁNDO ESTAMOS EN PRESENCIA DE UN ENTE PÚBLICO LOCAL A EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO?

3.1. Las formas de gestión de servicios públicos locales

De acuerdo con el artículo 85.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de la Bases del Régimen Local (en adelante, LRBRL), “son servicios públicos locales los que prestan las entidades locales en el ámbito de sus competencias”. Añade el precepto que tales servicios pueden gestionarse de forma directa o indirecta. En ningún caso podrán prestarse por gestión indirecta los servicios públicos que impliquen ejercicio de autoridad.

Establece su apartado segundo, en su nueva redacción dada por la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, que los servicios públicos de la competencia local podrán gestionarse mediante alguna de las siguientes formas de gestión directa:

- Gestión por la propia entidad local.
- Organismo autónomo local.
- Entidad pública empresarial local.
- Sociedad mercantil local, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local o a un ente público de la misma.

A. Los organismos autónomos

Los organismos autónomos locales son los herederos de las antiguas Fundaciones públicas del servicio, una de las modalidades clásicas de gestión de los servicios locales sujeta al Dere-

¹¹ El artículo 4.4 sólo declara la incompatibilidad, como hemos visto, entre el IVA y TPO. Por su parte el artículo 8.2.2, considera entregas de bienes: “Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes o a cualquier otro tipo de Entidades y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquéllas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos “actos jurídicos documentados” y “operaciones societarias” del ITPyAJD.



cho Administrativo. El artículo 85.2.A.b) de la LRBRL, se refiere a ellos como una de las formas de gestión directa de los servicios locales. El Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen local, aprobado por Real Decreto legislativo 781/1986, de 18 de abril (en adelante, TRRL), guarda silencio en lo que respecta a su regulación.

Por su parte, el artículo 85 del Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales (en adelante, RSCL), establece unas causas tasadas para la constitución de las antiguas Fundaciones públicas del servicio que, al no tener en la actualidad fundamento legal alguno, hemos de entenderlas derogadas. Según la doctrina debe considerarse que la adopción por la Entidad local de esta forma organizativa es discrecional, al no existir ninguna regla imperativa al respecto.

El artículo 145.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, LRHL), clasifica los organismos autónomos, a efectos de su régimen presupuestario, en dos clases, según sean de carácter administrativo, de un lado, o comercial, industrial, financiero y análogo, de otro.

La Ley 57/2003 ha introducido un nuevo artículo, el 85 bis, en la LRBRL. A tenor de su apartado 1, la gestión directa de los servicios de competencia local mediante la forma de organismo autónomo se regirá por lo dispuesto en los artículos 45 a 52 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, (en adelante, LOFAGE), en cuanto le resultase de aplicación, con las especialidades que pasamos a analizar

La creación, modificación, refundición y supresión de los organismos autónomos corresponde al Pleno de la entidad local, quien, además, aprueba sus Estatutos.

Han de quedar adscritos a una concejalía, área u órgano equivalente de la entidad local y el titular del máximo órgano de dirección debe ser un funcionario de carrera o laboral de las Administraciones públicas o un profesional del sector privado, titulados superiores en ambos casos, y con más de cinco años de ejercicio profesional en el segundo. En municipios con más de 250.000 habitantes y capitales de provincia con más de 175.000 habitantes aquél tendrá la consideración de órgano directivo.

En los organismos autónomos locales debe existir, además, un consejo rector, cuya composición se determine en sus Estatutos.

La determinación y modificación de las condiciones retributivas, tanto del personal directivo como del resto del mismo, funcional o laboral, se ajustarán, en todo caso, a las normas que, al respecto, apruebe el Pleno o la Junta de Gobierno, según corresponda.

Estos organismos están sometidos a controles específicos por las correspondientes concejalías, áreas u órganos equivalentes de la entidad local, a los que se encuentren adscritos:

- Control sobre la evolución de los gastos de personal y de la gestión de sus recursos humanos.
- Remisión de su inventario de bienes y derechos.
- Autorización para celebrar contratos de cuantía superior a las cantidades previamente fijadas por aquéllas.
- Control de eficacia.

Los Estatutos –que son aprobados por el Pleno de la Corporación mediante mayoría simple– fijarán las funciones y competencias, los órganos de gobierno, con indicación de aquellos actos y resoluciones que agoten la vía administrativa, el personal –que no tiene que estar integrado por funcionarios, salvo el que desarrolle funciones administrativas–, los bienes –pueden ser asignados bienes de dominio público–, los Presupuestos –que se integran en el general de la Entidad de que dependen (arts. 145, 190 y 194 de la LRHL)– y demás peculiaridades que le son propias.

El patrimonio del organismo autónomo lo forman tanto los bienes asignados por la Entidad local como los que él adquiera. Según el artículo 88 del RSCL, los beneficios que se obtengan en la prestación de los servicios, una vez cubiertos los gastos y fondos de reserva, se destinarán íntegramente a mejorar y ampliar las instalaciones.

Su Presupuesto se integra en el general del Ente local y se somete al régimen de contabilidad pública y de control financiero y de eficacia (arts. 145, 190 y 194 de la LRHL).

B. Las entidades públicas empresariales locales

Las entidades públicas empresariales son organismos públicos a los que se encomienda la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación.

Se rigen por el Derecho privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados para las mismas por la LOFAGE, en sus Estatutos y en la legislación presupuestaria.

Esta forma de gestión directa fue introducida en el ámbito local por la Ley 53/2003, en su modificación del artículo 85 de la LRBRL, y se regirá por lo dispuesto en los artículos 53 a 60 de LOFAGE, con las especialidades que pasamos a analizar.

Al igual que los organismos autónomos locales, su creación, modificación, refundición y supresión corresponde al Pleno de la entidad local que, igualmente, aprueba sus Estatutos. Deben quedar adscritos a una concejalía, área u órgano equivalente de la entidad local, pudiendo estarlo también a un organismo autónomo local.

Excepcionalmente, pueden existir entidades públicas empresariales cuyos Estatutos les asignen la función de dirigir o coordinar a otros Entes de la misma o distinta naturaleza.

El titular del máximo órgano de dirección debe ser, asimismo, un funcionario de carrera o laboral de las Administraciones públicas o un profesional del sector privado, titulados superiores en ambos casos, y con más de cinco años de ejercicio profesional en el segundo. En municipios con más de 250.000 habitantes y capitales de provincia con más de 175.000 habitantes, aquél tendrá la consideración de órgano directivo.

Además, debe existir un consejo de administración, cuya composición se determinará en sus Estatutos. El secretario de dicho consejo, que debe ser un funcionario público, al que se exija para su ingreso titulación superior, ejerce las funciones de fe pública y asesoramiento legal de los órganos unipersonales y colegiados de estas entidades.

En cuanto a la determinación y modificación de las condiciones retributivas del personal, los controles específicos sobre la evolución de gastos de personal, el inventario de bienes y derechos, la respectiva autorización de la concejalía, área u órgano equivalente y el control de eficacia, la regulación de estos aspectos es la misma que para los organismos autónomos locales.

Los Estatutos, aprobados por el Pleno de la Corporación, fijarán las funciones y competencias, los órganos de gobierno, con indicación de aquellos actos y resoluciones que agoten la vía administrativa, los bienes –pueden ser asignados bienes de dominio público–, el régimen relativo a recursos humanos, patrimonio y contratación, los Presupuestos y demás peculiaridades que le son propias. En el caso de estas entidades, los Estatutos también determinarán los órganos a los que se confiera el ejercicio de las potestades administrativas.

El personal de las entidades públicas empresariales locales se rige por el Derecho laboral, con las excepciones relativas a los funcionarios públicos, quienes se regirán por la legislación sobre función pública que les resulte de aplicación.

C. Las empresas municipales

La empresa municipal es una sociedad mercantil (anónima o de responsabilidad limitada), cuyo capital pertenece íntegramente a una entidad local, la cual se sirve de aquella para gestionar, en régimen de Derecho privado, un servicio público de su competencia.

Según el artículo 85 *ter* de la LRBRL, introducido por la Ley 53/2003, las sociedades mercantiles locales se rigen, íntegramente, cualquiera que sea su forma jurídica, por el ordenamiento jurídico privado, salvo las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable, de control financiero y de control de eficacia y contratación.

La sociedad debe adoptar una de las formas de sociedad mercantil de responsabilidad limitada, y en la constitución debe constar el capital, que debe ser aportado íntegramente por la entidad local o un Ente público de la misma.

Los Estatutos de la entidad determinarán la forma de designación y el funcionamiento de la Junta General y del Consejo de Administración, así como los máximos órganos de dirección de la misma.

La normativa vigente de esta clase de sociedades está contenida en los siguientes textos: Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre; Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada; LRBRL (art. 85 *ter*); TRRL (art. 103); RSCL (arts. 89 a 94) y Reglamento de organización, funcionamiento y régimen jurídico de las entidades locales, aprobado por Real Decreto 2568/1986, de 28 de noviembre (con relación al procedimiento y adopción de acuerdos).

3.2. ¿Cuándo un Ente público no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA de conformidad con el artículo 4.5 de la Sexta Directiva?

La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de julio de 1991 (Asunto 202/90)¹², reitera la doctrina manifestada en otros pronunciamientos¹³, en el sentido de que deben reunirse acumulativamente dos requisitos para que se den los presupuestos del artículo 4.5 de la Directiva, transcrito más atrás: la presencia de un Ente público, entendiéndolo en un sentido estricto, y el desarrollo de actividades en el ejercicio de sus funciones públicas, es decir, en un régimen de Derecho público. El Tribunal no define qué hemos de entender por un Ente público. De un lado, por que esa cuestión no se planteó en el procedimiento. De otro, al ser consciente de la diversa tipología de entidades que existen con esa denominación en los ordenamientos nacionales de cada uno de los Estados miembros. En nuestro caso hemos de calificar como tales a los Ayuntamientos y Diputaciones así como a sus organismos autónomos¹⁴.

3.3. ¿Tienen la consideración de Entes públicos las entidades públicas empresariales locales y las empresas municipales o provinciales a efectos del IVA?

Según el artículo 8.9 del primitivo Reglamento, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, la no sujeción no resultaba de aplicación cuando los Entes públicos actuaran "por medio de empresa privada o empresa mixta o, en general, de empresas mercantiles". Con la Ley

¹² La Sentencia sujeta al IVA la prestación de servicios llevada a cabo por los recaudadores del Ayuntamiento de Sevilla, ya que no se realiza por el Ente local sino a través de terceros, aunque lo sea en el ejercicio de una función típicamente pública, cual es la de recaudación.

¹³ Sentencias de 11 de julio de 1985 (Asunto 107/84), 26 de marzo de 1987 (Asunto 235/85), 17 de octubre de 1989 (Asuntos acumulados 231/87 y 129/88) y 15 de mayo de 1990 (Asunto 4/89).

¹⁴ En sentido contrario se manifiesta la Sentencia del Tribunal Superior de Murcia de 8 de marzo de 2000 (*Normacef*). Para la misma si un organismo autónomo "realiza de forma habitual actividades que pueden ser consideradas como empresariales, al ordenar por cuenta propia los factores de producción para intervenir en la producción de bienes y servicios ..., puede ser considerada como una empresa pública ... supuesto en el que con arreglo a las normas citadas la prestación de servicio debe considerarse sujeta al IVA".

30/1985, de 2 de agosto –que regulaba el tributo con anterioridad–, podía mantenerse la ilegalidad de esta disposición reglamentaria en relación a las empresas municipales y provinciales¹⁵, pues, en contra de lo previsto en el artículo 85.3.c) de la LRBRL, entendía que no estábamos ante un supuesto de gestión directa de los servicios locales. Según el profesor Ferreiro Lapatza esta última disposición ha de prevalecer sobre el Reglamento del IVA, en base al principio de jerarquía consagrado en el artículo 9 de la Constitución y en el artículo 6 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, a cuyo tenor: “los Jueces y Tribunales no aplicarán los Reglamentos o cualquier otra disposición contrarias a la Constitución, a la Ley o al principio de jerarquía normativa”¹⁶.

Interpretación que se ha visto corroborada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de marzo de 2000¹⁷. La Sala considera –fundamento jurídico tercero– que, de acuerdo con nuestro derecho –art. 85.3 de la LRBRL–, “hay que concluir que la prestación del servicio público de limpieza viaria y de recogida domiciliaria de residuos, y aprovechamiento y eliminación de los mismos fue realizada directamente por el Ayuntamiento de ..., por medio de una sociedad mercantil privada ..., como medio técnico de prestación del servicio, de acuerdo, por tanto, por lo dispuesto en el artículo 5, apartado 6, de la Ley 30/1985”.

Más adelante declara, expresamente, que el “artículo 8, apartado 9, del Reglamento del IVA es contrario a derecho, porque ignora la diferenciación dicotómica de las sociedades mercantiles, según sea la participación de las entidades locales en el capital social de las mismas total o parcial, diferenciación que comporta un régimen distinto de prestación de los servicios públicos directo o indirecto que el Reglamento no ha sabido distinguir al tratarlas por igual”.

Por tanto, el Tribunal estima el recurso planteado por la empresa municipal “declarando que la prestación del servicio de limpieza viaria, recogida de basura y tratamiento de residuos no estaba sujeta al IVA, en los períodos a que se contrae el recurso”. La Sentencia considera aplicable este criterio a los ejercicios en que estuvo en vigor la Ley 30/1985, es decir, 1986 a 1992 inclusive.

Esta posición de nuestro Tribunal Supremo se encuentra absolutamente consolidada. En este sentido, siguen idéntico criterio las Sentencias de 25 de septiembre y 3 de octubre de 2002¹⁸, 23 de junio de 2003¹⁹ y 23 de abril de 2004²⁰. No obstante, debe insistirse en que se trata de una doctrina elaborada con arreglo a la normativa anterior del impuesto.

La situación es plenamente distinta tras la LIVA. Para su Exposición de Motivos, resulta “procedente incorporar a la Ley algunos preceptos reglamentarios de la normativa anterior... En particular, deben incorporarse a la Ley (sic) las normas que contribuyen a delimitar el hecho imponible y las exenciones, que figuraban en el Reglamento del impuesto”. Esta afirmación del legislador nos parece gratuita, ya que se le está otorgando al Reglamento un rango que no le es propio. En todo caso la Administración ha mantenido, desde la entrada en vigor del tributo, la exclusión de estas empresas del ámbito de la no sujeción²¹.

¹⁵ MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: “Régimen tributario de las empresas municipales”, *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, núm. 65, 1992, págs. 253 y ss. También en “La distribución de agua a poblaciones en régimen de gestión directa y el Impuesto sobre el Valor Añadido”, en *El IVA en el sistema tributario español*, II, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1986, páginas 1602-1603 y en “La sujeción a los tributos estatales de entidades y empresas dependientes de la Administración local”, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 1176 y ss.

¹⁶ “Los supuestos de no sujeción: especial referencia a las entregas de bienes y servicios realizados por un ente público”, en *El IVA en el sistema tributario español*, I, *op. cit.*, pág. 90. De igual modo, NAVARRO DEL CACHO, C. y MARTÍNEZ GRANADA, J.: *El IVA y los Ayuntamientos*, Ayuntamiento de Zaragoza, Zaragoza, 1986, págs. 24-25.

¹⁷ RJ 2000, 2808.

¹⁸ RJ 2003, 14 y 2002, 10169.

¹⁹ RJ 2003, 6185.

²⁰ RJ 2004, 5184.

²¹ *Cfr.*, entre otras, las contestaciones a consultas de la DGT de 2 de abril de 1992 y 7 de septiembre de 1994 (*Crónica Tributaria*, núms. 64, 1992, págs. 167-168 y 74, 1995, pág. 140), así como las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de abril de 1992, 30 de noviembre de 1994 y 21 de marzo de 1996 (*Jurisprudencia Tributaria*, 27/1992, 1676/1994,

Tal y como hemos expuesto, los términos “organismos de Derecho público” se interpretan por parte del Tribunal de Luxemburgo en un sentido restrictivo que, difícilmente, puede amparar a las entidades públicas empresariales locales y las empresas municipales o provinciales, debido a su sometimiento al Derecho privado. Por su parte el artículo 7.8 de la Ley española emplea el término “directamente” al objeto de impedir que se beneficien del beneficio fiscal aquellas actividades que aquéllos realicen sirviéndose de personas interpuestas. Así, excluye de forma expresa de la no sujeción, el supuesto en que “actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles” (párrafo segundo).

La dicción del artículo 7.8 de la LIVA nos plantea en este punto dos cuestiones. De un lado, si un Ente local presta un servicio público de su competencia a través de ambas formas de personificación jurídica –entidad pública empresarial o empresa– y por el tiene establecida una tasa ¿debe repercutir IVA sobre la tasa a los ciudadanos por haber optado por esta forma de gestión? A nuestro juicio la respuesta es negativa. En este punto, debe distinguirse entre las dos relaciones jurídicas que se plantean. De un lado, la existente entre la Administración municipal y los ciudadanos. De otro, la que liga a aquélla con la entidad que presta materialmente el servicio. Por lo que se refiere a la primera, no debe haber duda de que está presidida por un régimen de Derecho público, por lo que la Corporación debe exigir la tasa pero sin repercutir el impuesto. En relación a la segunda, el sometimiento de la entidad prestadora del servicio al Derecho privado impide la aplicación del supuesto de no sujeción. Por ello mismo, deberá repercutir IVA a la Corporación. En definitiva, el precepto debe interpretarse en el sentido de que se exige la personalidad jurídica pública para poder gozar de la no sujeción. Quedan excluidas las entidades sometidas al Derecho privado, pese a que la totalidad de su capital esté en manos de un Ente público²².

No obstante, la conclusión anterior no es tan evidente si contemplamos, de manera exclusiva, nuestro Derecho interno. Ello ya que el artículo 7.8 de la LIVA sólo excluye la aplicación de la no sujeción cuando la actuación se produce a través de una empresa, con lo que se está refiriendo a las sociedades mercantiles, públicas, privadas o mixtas. Pero, por ello mismo, no engloba a las entidades públicas empresariales. La exclusión de estos entes del ámbito de la norma de exención –tal y como la hemos calificado– exige que interpretemos la normativa española de conformidad con la jurisprudencia comunitaria. Así, es su actuación en régimen de Derecho privado la que, según aquélla, impide la aplicación del beneficio fiscal, pero no el tenor literal de la Ley española.

De otro lado, la previsión del artículo 7.8 de la LIVA es un freno a la autonomía local, que sólo encuentra justificación en nuestra pertenencia a la Unión Europea. Recordemos que este tipo de entidades son, de conformidad con la normativa local²³, una de las formas de gestión directa de servicios públicos y el hecho de que su utilización suponga la exigencia del tributo, reduce el margen de actuación de los Entes locales respecto de la elección de sus formas de gestión.

233/1996 y 458/1996). De esta opinión, LASHERAS MERINO, según el cual “es de interpretar que en el artículo 5.º 6 de la Ley del I.V.A. tienen cabida, exclusivamente, las dos primeras modalidades de gestión directa que menciona el artículo 85 de la L.B.R.L. (por la propia Entidad local o mediante Organismo autónomo local)”. (*El Impuesto sobre el Valor Añadido y la Actividad Municipal*, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1985, pág. 96).

El mismo autor en su artículo “I.V.A. y servicios municipales”, (*Impuestos*, diciembre 1985, págs. 230-231), fundamenta su postura, en el artículo 4.2.2.º de la Ley 30/1985, que considera, en todo caso, a las sociedades mercantiles como empresarios o profesionales, con independencia de a quién corresponde la titularidad de su capital social; confirmada, por el artículo 8.9 del anterior Reglamento.

Acoge, de forma expresa, esta opinión CASADO OLLERO, G.: “El I.V.A. y las operaciones de los entes públicos”, en *El I.V.A. en el sistema tributario español*, II, *op. cit.*, pág. 1.384 y GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M.: “Entrega de bienes”, en *El I.V.A. en España*, Lex Nova, Valladolid, 1987, pág. 197.

Para BANACLOCHE, “desde luego, se sujetan las operaciones en que las entidades mencionadas –Estado, Comunidades Autónomas, Diputaciones, Cabildos, etc.– actuaran mediante empresas privadas o mixtas que no deberían percibir tributos por las entregas o servicios que llevaran a cabo” (“Impuesto sobre el Valor Añadido”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, EDESA, Madrid, 1990, pág. 66).

²² Según la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de septiembre de 1994, tanto la Ley española –en referencia a la Ley 30/1985– como la Sexta Directiva “contemplan exclusivamente a organismos de derecho público y no cabe predicar tal carácter en la empresa reclamante, aun cuando la totalidad de las acciones pertenezca al Ayuntamiento” (*Quincena Fiscal*, núm. 22, 1994, págs. 50-51). En parecidos términos la de 30 de noviembre del mismo año, ya citada.

²³ Artículo 85.3.c) de la LRBRL.

3.4. ¿Tienen la consideración de Entes públicos los particulares a los que se les delega el ejercicio de actividades públicas?

De este tema se ha ocupado la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 25 de julio de 1991, ya citada, con relación a los recaudadores del Excmo. Ayuntamiento de Sevilla. Para el Tribunal una actividad ejercida por un particular no quedaría exonerada de IVA por el mero hecho de que consista en actos “cuya ejecución entra dentro de las prerrogativas de la autoridad pública”, ya que no se ejerce directamente. Como señala el Juez Ponente en el Informe para la vista, sólo si los poderes públicos “ejercieran directamente la función indudablemente pública de los Recaudadores, su actividad no estaría sujeta al IVA. No ocurre en cambio lo mismo si dichos poderes encomiendan a un tercero, a título oneroso e independiente, las funciones públicas recaudatorias”.

A parecida conclusión llega la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 1993²⁴, si bien con argumentos distintos. Aceptando la naturaleza administrativa del contrato que une al recaudador con el Ayuntamiento, “lo que no puede aceptarse es que la Jefatura del servicio de cobranza que el artículo 733.1 de la Ley de régimen local atribuía a los Depositarios convierta a los recaudadores en dependientes suyos, porque una cosa es el control que la Administración se reserva en todo contrato administrativo y otra que ello signifique que el contrato se presta en régimen de dependencia de la Administración”. No estamos pues en presencia de una actividad por cuenta ajena, sino ante una actividad empresarial o profesional, ya que el recaudador, “a cambio de la retribución convenida, se obligaba a contratar y satisfacer las remuneraciones del personal necesario para el desarrollo de su función y a instalar la Oficina recaudatoria en lugar conveniente siendo a su cuenta los gastos de mantenimiento de la misma, lo cual implica la ordenación por cuenta propia de factores materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de servicios”.

En términos similares se manifiesta la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de febrero de 1995, con relación a la actividad realizada por los habilitados de clases pasivas²⁵. Esta consiste en la realización de las funciones de información, gestión y administración, cobrando las pensiones para sus mandantes, percibiendo por ello una contraprestación. Nos encontramos ante una actividad empresarial o profesional sujeta, ya que los habilitados “aún cuando realizan funciones públicas no son funcionarios”.

Partiendo de esta jurisprudencia interna²⁶ y comunitaria²⁷ la resolución de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) de 9 de junio de 1994²⁸, sujeta al IVA las actividades de gestión y liquidación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y sobre Sucesiones y Donaciones encomendadas a las Oficinas Liquidadoras del Distrito Hipotecario, a cargo de los Registradores de la Propiedad. Tal y como ha puesto de relieve el profesor Falcón y Tella, esta interpretación resulta discutible en la medida que supone configurar la gestión y liquidación de tributos como el ejercicio libre de una profesión, lo cual, de ser así, “constituiría una “privatización inadmisibles” de la gestión tributaria”²⁹. Parece olvidar la resolución que estas Oficinas son órganos administrativos a todos los efectos –incluido el tributario– y ello aunque el Registrador, en su función de calificación y otras conexas, realice una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA. De este modo tales Oficinas no están sometidas, en relación a las funciones tributarias, a la responsabilidad del empresario, no organizan recursos humanos ni materiales, ni tienen riesgo empresarial alguno.

²⁴ Aranzadi, 8422.

²⁵ *Jurisprudencia Tributaria*, 476/1995.

²⁶ Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 1993, ya citada y 30 de abril de 1994 (*Aranzadi*, 3060). También las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de noviembre de 1993 y 19 de diciembre de 1996 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1665/1993 y 1762/1996), sobre sometimiento al IVA, respectivamente, de la actividad de los recaudadores municipales y de los Registradores de la Propiedad.

²⁷ Menciona, además de la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 25 de julio de 1991 ya citada, la de 26 de marzo de 1987, que declara sujetas al IVA las actividades de notarios y oficiales de justicia en los Países Bajos.

²⁸ Puede consultarse en *Quincena Fiscal*, núm. 16, 1994, págs. 32-35.

²⁹ En un comentario a la Resolución citada (*Ibidem*, págs. 31-32).

La situación, sin embargo, ha sido definitivamente clarificada por la STS de 12 de julio de 2003³⁰, que desestima un recurso interpuesto en interés de Ley. Así, afirma, con rotundidad, que los servicios prestados por los Registradores no están sujetos a IVA. Ello ya que las Oficinas Liquidadoras son un órgano administrativo que realizan las funciones de liquidación, recaudación y revisión de los tributos cedidos a través de la figura de la encomienda. Por tanto, puede y debe afirmarse que se trata de unas funciones realizadas directamente por las Comunidades Autónomas.

Además, sostiene que esta tesis no es contraria a la jurisprudencia comunitaria recaída en torno a los recaudadores municipales. Y ello por una sencilla razón: “los actos de éstos son puramente contractuales y de índole privada, de suerte que no se traducen en actos administrativos, que sólo pueden serlo los de los respectivos Ayuntamientos que los refrenden”. En definitiva, las Oficinas Liquidadoras son verdaderos órganos administrativos que ejercen funciones públicas, mientras que los recaudadores municipales examinados por la jurisprudencia comunitaria eran profesionales que prestaban un servicio por cuenta propia.

4. ¿ES RELEVANTE LA NATURALEZA DE LA CONTRAPRESTACIÓN?

Si comparamos el artículo 7.8 de la LIVA con el artículo 4.5 de la Sexta Directiva, observamos cierta discordancia entre los textos, en el sentido de exigir la ausencia de contraprestación o el carácter tributario de la misma en el primero³¹ –se equipara erróneamente a los tributos con una modalidad de la misma³²–, mientras que el segundo, excluye de la consideración de sujetos pasivos a los Entes públicos cuando actúen en el régimen que le es propio, aunque “perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones”.

Partiendo de la literalidad del artículo 7.8 de la LIVA, la Administración, en un primer momento, consideró sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los Entes públicos locales en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, mediante contraprestación consistente en un precio público. Según esta interpretación ello no ocurría si la “contraprestación” presentaba naturaleza tributaria –normalmente una tasa– o las operaciones fueran realizadas al margen o con independencia de dichas actividades empresariales. Sin embargo, se reconocía que el hecho de que la contraprestación consistiera en un precio público “no es un criterio válido para determinar automáticamente el carácter empresarial de la actividad y, por tanto, la sujeción al Impuesto de dichas operaciones”³³.

Este criterio administrativo ha estado tan arraigado desde la introducción del IVA en nuestro país, que la propia Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (en adelante, LTPP), al exigir por una concesión administrativa un precio público en lugar de una tasa, tuvo que incorporar –en su disposición adicional octava– al ámbito de la no sujeción en el IVA “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”. Tal era el convencimiento de que, en caso contrario, la mutación del recurso llevaba aparejada, inevitablemente, la sujeción al impuesto de las concesiones³⁴.

Ovinda todo lo anterior que los precios públicos se definen en el artículo 24 de la LTPP como las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o realización de actividades “en régimen de Derecho Público” cuando se cumplan determinadas circunstancias. En

³⁰ RJ 2003, 5455.

³¹ Criterio que siguen las Sentencias de la Audiencia Nacional de 23 de marzo y 3 de mayo de 1999 (*Normacef*) y la DGT, entre otras, en la contestación a consulta de 16 de junio de 2000 (<http://www.aeat.es>).

³² En el mismo sentido MENÉNDEZ MORENO, A.: “La sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 23, 1993, pág. 88.

³³ Resolución de la DGT de 14 de septiembre de 1993 (*Quincena Fiscal*, núm. 8, 1994, págs. 43-46).

³⁴ De igual modo la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de septiembre de 1994 (*Jurisprudencia Tributaria*, 1313/1994).

definitiva, siempre que un Ente público local exige este tipo de recurso, la actividad va a realizarse en el régimen que le es propio, o sea en un régimen de Derecho público. Así lo entiende, cambiando el criterio mantenido hasta el momento, la DGT en contestación a consulta de 5 de noviembre de 1999³⁵.

En términos similares se manifiesta el Tribunal de Luxemburgo en las Sentencias de 17 de octubre de 1989 (Asuntos acumulados 231/87 y 129/88) y 15 de mayo de 1990 (Asunto 4/89). Ambos pronunciamientos declaran no sujetas las actividades u operaciones que realicen los Entes públicos –en el sentido que hemos tenido ocasión de analizar– en el ejercicio de sus funciones públicas, tanto si perciben ingresos no tributarios –retribuciones, rentas, etc.– como si recaudan un tributo al prestar el servicio. Dicho de otro modo, la no sujeción no depende de la naturaleza de la contraprestación, sino de que la actividad se desarrolle en el régimen jurídico propio de tales Entes, cuyas condiciones no son las mismas con las que concurre un competidor económico privado, por lo que, de nuevo en palabras del profesor Falcón y Tella –aunque con referencia a la Ley 30/1985, plenamente aplicables a la actual– la norma española debe de ser objeto de una “interpretación correctiva” en el sentido expuesto por el Tribunal³⁶.

En consecuencia, si un Ayuntamiento o una Diputación presta “directamente” un servicio público de su competencia, en un régimen que le es propio, siempre que este servicio no se encuentre incluido dentro de las operaciones sujetas en todo caso, dicha prestación estaría no sujeta, pese a la dicción literal de la norma española. Y ello aunque la contraprestación no tenga naturaleza tributaria, como ocurre con los precios públicos³⁷. Esta conclusión deriva de la necesidad de interpretar el ordenamiento interno de conformidad con el Derecho comunitario.

Cabe alegar, en este sentido, la doctrina emanada por el Tribunal de Luxemburgo en la Sentencia de 19 de enero de 1982 (Asunto 8/81), según la cual “el Estado miembro que no haya adoptado, dentro del plazo, las medidas de ejecución exigidas por la Directiva, no puede oponer a los particulares el incumplimiento a él imputable, de las obligaciones derivadas de la propia Directiva”. Para el Tribunal si bien en virtud de las disposiciones del Tratado “los Reglamentos son directamente aplicables, y, en consecuencia, susceptibles por su naturaleza de producir efectos directos, de ello no deriva que otras clases de actos contemplados en dicho artículo –como es el caso de las Directivas– no puedan producir nunca efectos similares ... Así, en todos los supuestos en que las disposiciones de una Directiva sean, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas³⁸, dichas disposiciones pueden invocarse a falta de medidas de aplicación adoptadas dentro de plazo, en cuanto que son actas para definir derechos (*Rechte festlegen*) que los particulares pueden alegar frente al Estado³⁹”.

5. ACTIVIDADES DE LOS ENTES PÚBLICOS LOCALES SUJETAS AL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

5.1. Actividades que los Entes públicos locales no desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas

Las Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 17 de octubre de 1989, 15 de mayo de 1990, 6 de febrero de 1997 (asunto c-24/95), 12 de septiembre (asuntos c-

³⁵ <http://www.aeat.es>.

³⁶ “Comentario general de jurisprudencia”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 66, 1990, pág. 309.

³⁷ Para HERRERA MOLINA, interpretando críticamente el artículo 5.6 de la Ley 30/1985, “no están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones realizadas por entes públicos en régimen de Derecho público, ya sean tasas, precios públicos o cualquier otro tipo de “contraprestación” (“El IVA en los precios públicos desde la perspectiva comunitaria”, *Impuestos*, núms. 15-16, 1990, pág. 119).

³⁸ Lo que ocurre con las Directivas de armonización fiscal.

³⁹ *Vid.*, sobre el tema, FALCÓN Y TELLA, R.: *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1989, págs. 87-88 y junto a CAYÓN GALIARDO, A. y DE LA HUCHA CELADOR, F.: *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: Incidencia y convergencia*, *op. cit.*, págs. 670-671.

276/97, C-358/97, C-359/97, C-408/97 y C-260/98) y 14 de diciembre de 2000, ponen de relieve como del análisis del primer párrafo del artículo 4.5 de la Sexta Directiva, resulta que son las modalidades de ejercicio de las actividades las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos. En efecto, en la medida en que esta disposición supedita la no imposición de los mismos al requisito de que actúen “en el ejercicio de sus funciones públicas”, considera imponibles aquellas actividades que ejerzan no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional.

Lo relevante, como ya hemos puesto de relieve, es que la actividad prestada por el Ente se realice en un régimen de Derecho público, que deberá ser calificado oportunamente por el juez nacional, teniendo en cuenta el criterio establecido por el Tribunal de Justicia.

La forma de financiar la actividad se utiliza por parte del artículo 7.8 de la LIVA como factor para diferenciar las actividades empresariales o profesionales sujetas al impuesto de las que no tienen este carácter⁴⁰. Ahora bien, este factor puede ser un síntoma del régimen jurídico aplicable, pero no es el criterio decisivo. Lo decisivo es el régimen jurídico, público o privado, que resulte de aplicación a la actividad⁴¹. Así la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 14 de diciembre de 2000, ya citada, subraya “que el hecho de que el desarrollo de una actividad como la controvertida en el litigio principal –arrendamiento de espacios para el estacionamiento de vehículos por parte de un Ayuntamiento– implica el ejercicio de prerrogativas de poder público, como autorizar o limitar el estacionamiento en una vía abierta a la circulación pública o imponer una multa por sobrepasar el tiempo de estacionamiento autorizado, debe establecer que dicha actividad está sujeta a un régimen de Derecho público”.

5.2. Actividades que los Entes públicos locales desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas que producen distorsiones en la competencia

A tenor del artículo 4.5 de la Sexta Directiva, los Entes públicos deberán ser considerados como sujetos pasivos, cuanto en el desarrollo de ciertas actividades u operaciones, lleve a distorsiones graves de la competencia. Esta excepción no se tiene en cuenta en la Ley española, aunque, en palabras del Tribunal de Justicia, los Estados “no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición”⁴².

5.3. Actividades expresamente sujetas

El artículo 4.5 de la Sexta Directiva sujeta de forma expresa al IVA las actividades que enumera su Anexo D, salvo que su volumen sea insignificante. Partiendo de este precepto, el artículo 7.8 de la LIVA declara la sujeción “en todo caso”, de las siguientes:

- a) Telecomunicaciones.
- b) Distribución de agua, gas, calor, frío energía eléctrica, y demás modalidades de energía⁴³.
- c) Transportes de personas y bienes.

⁴⁰ En este sentido la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 19 de abril de 1995 (*Jurisprudencia Tributaria*, 417/1995). Para la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 22 de septiembre de 1994, ya citada, –aunque con relación al art. 5.6 de la Ley 30/1985–, “si no hay contraprestación o es de índole tributaria no hay actividad empresarial ni tampoco sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo los casos que la propia norma recoge ... como excepción a tal principio”. En el mismo sentido cita las Resoluciones de 23 de junio (RG 3385/1990, RS 26/1991) y 11 de septiembre de 1991 (RG 2106/1990, RS 25/1991), 4 de marzo de 1992 (RG 1758/1991, RS 25/1991), 4 de marzo de 1992 (RG 1758/1991, RS 186/1991) y 13 de mayo de 1993 (RG 3681/1992, RG 88/1993).

⁴¹ FALCÓN y TELLA, R.: “Los entes públicos como sujetos pasivos del IVA”, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, *op. cit.*, pág. 1122.

⁴² Sentencia de 17 de octubre de 1989.

⁴³ El artículo 7.8 incorpora la referencia al frío y al resto de modalidades de energía.

- d) Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción por el artículo 7.9 de la LIVA⁴⁴.
- 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 depósitos⁴⁵.
- 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 matadero⁴⁶.

Pensamos que este precepto debe ser interpretado teniendo en cuenta el volumen de las actividades y si su ejercicio supone una alteración de la libre competencia. Para el Tribunal de Justicia, la Directiva “reconoce a los Estados miembros la facultad de excluir de la sujeción obligatoria al I.V.A. las actividades enumeradas en el Anexo D cuando el volumen de éstas sea insignificante, pero que no están obligados, por consiguiente, a fijar un umbral de no imposición en cuanto a las actividades de que se trata”⁴⁷.

5.4. Especial referencia a las operaciones inmobiliarias⁴⁸

A. Cuestiones generales

Del régimen en el IVA de las operaciones inmobiliarias realizadas por los Entes públicos se ocupa la DGT en su contestación a consulta de 19 de noviembre de 1999⁴⁹. A su juicio –y de otras contestaciones anteriores⁵⁰, pues se trata de una doctrina consolidada de dicho Centro directivo–, las entregas de parcelas o terrenos por Entes públicos se realizan en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los siguientes casos:

- a) Cuando las parcelas o los terrenos transmitidos estuviesen afectos a una actividad empresarial o profesional desarrollada por el Ente público.

⁴⁴ Las concesiones y autorizaciones administrativas quedan no sujetas al IVA, salvo que tengan por objeto las cesiones del derecho a utilizar el dominio público portuario, inmuebles e instalaciones en aeropuertos o infraestructuras ferroviarias, así como las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales e industriales en el ámbito portuario.

⁴⁵ El artículo 7.8 incluye la referencia a almacenaje.

⁴⁶ No prevista en el Anexo D.

⁴⁷ Sentencia de 17 de octubre de 1989. Reitera esta opinión la Sentencia de 14 de diciembre de 2000.

⁴⁸ Del tema nos hemos ocupado con anterioridad, junto con el profesor RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, en *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*, IUSTEL, Madrid, 2005, págs. 84 y ss.

⁴⁹ <http://www.aeat.es>.

⁵⁰ Entre otras, la de 8 de agosto de 1997 (<http://www.aeat.es>).

- b) Cuando las parcelas o los terrenos transmitidos hubiesen sido urbanizados por el Ente público.
- c) Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas o terrenos efectuadas por el Ente público determinasen, por sí mismas, el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.

Este mismo criterio se mantiene por parte del Centro directivo en su resolución 2/2000, de 22 de diciembre, “relativa a las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones, y a las transmisiones de terrenos por parte de los mismos”⁵¹. Para la resolución cuando los Ayuntamientos transmiten terrenos resultantes del proceso de urbanización, estamos ante operaciones sujetas, en todo caso, al IVA, “por tratarse de terrenos que forman parte de un patrimonio empresarial, considerando la actuación de los mismos como una actuación efectuada en el desarrollo de una actividad empresarial dirigida a la intervención en el mercado y al objeto de evitar las graves distorsiones de la competencia que la posible no sujeción de las mismas puede implicar”.

Por tanto, los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal del suelo en virtud de las cesiones obligatorias previstas en la Ley 6/1998 y de las que nos ocuparemos en el siguiente epígrafe, “forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción”.

También aclara el Centro Directivo dos cuestiones. La primera, que no resulta aplicable a la transmisión por los Ayuntamientos de terrenos edificables, bien sea por tener la condición de solares, bien por disponer de la correspondiente licencia administrativa de edificación, la exención prevista en el artículo 20.1.20 de la LIVA⁵². La segunda, que el tipo impositivo aplicable a estas transmisiones es el general del 16 por 100.

B. Las cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos efectuadas en virtud de los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones

Los artículos 14 y 18 de la Ley 6/1998 establecen la cesión gratuita de terrenos a los Ayuntamientos por parte de sus propietarios. La Administración entendió, en un primer momento, que tal cesión estaba sujeta al IVA ya que se trataba de entregas de bienes realizadas por empresarios y profesionales en el seno de su actividad⁵³. Sin embargo, de este criterio se aparta la resolución de la DGT 2/2000. Para el Centro Directivo “la doctrina mayoritaria más reciente en materia de derecho urbanístico mantiene que, con ocasión del desarrollo del proceso urbanizador, no se produce, en sentido estricto, una cesión de aprovechamientos urbanísticos a la Administración, sino un reparto de los citados aprovechamientos entre los titulares de los terrenos sobre los que se desarrolla el citado proceso y aquella”. En consecuencia, cabe inferir que la citada cesión no constituye entrega de bienes ni prestación de servicios a los efectos del IVA, “no existiendo por tanto ninguna operación sujeta al citado tributo por dicha cesión”.

De igual modo la resolución aclara “el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los citados propietarios, tanto las correspondientes a la ejecución de las obras de urbanización del conjunto de los terrenos objeto de la actuación, como del resto de cuotas soportadas relativas a la misma”. Ahora bien, siempre “que concurren las condiciones y requisitos generales que regulan el

⁵¹ BOE, de 6 de enero de 2001.

⁵² Según este precepto quedan exentas del IVA las “entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables”.

⁵³ Vid., entre otras, las contestaciones a consultas de 22 de mayo y 7 de octubre de 1998 (<http://www.aeat.es>).

derecho a la deducción, sin que el hecho de que efectúen las cesiones gratuitas de terrenos a las que se refiere el número anterior perjudique en modo alguno su derecho a la deducción”.

6. LA APLICACIÓN POR LOS ENTES LOCALES DEL RÉGIMEN DE DEDUCCIONES EN SECTORES DIFERENCIADOS DE SU ACTIVIDAD EMPRESARIAL O PROFESIONAL

Los Entes locales resultan afectados por el régimen de deducciones en sectores diferenciados de actividad⁵⁴. Se consideran como tales aquéllos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos [art. 9.1.º c) de la LIVA].

Actividades económicas distintas son aquéllas que tengan asignados grupos diferentes en la CNAE. Advierte el artículo 9.1.º c) de la LIVA que, a pesar de concurrir esta diferente clasificación, no se considerará distinta la actividad que sea accesoria a otra cuando en el año precedente, su volumen de operaciones no exceda del 15 por 100 de esta última y contribuya a su realización. Las actividades accesorias siguen el mismo régimen de la actividad principal.

El régimen de deducción de la actividad diferente de la principal es distinto cuando el porcentaje de deducción, determinado conforme a la regla de la prorrata general difiera en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la actividad principal. Por esta última se entiende aquélla en que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.

Un ejemplo de esta situación es la que se produce si un Ayuntamiento realiza una actividad cuyas operaciones están sujetas y no exentas (ejemplo: arrendamiento de locales comerciales) y otra en la que sí se aplican exenciones (ejemplo venta de terrenos), resultando dos porcentajes de prorrata distantes entre sí en más de 50 puntos.

Por tanto, habrán de aplicar en cada sector de actividad el régimen de deducciones de cada uno de ellos (art. 101.1 de la LIVA). Es decir, en cada sector resultarán deducibles las cuotas soportadas que se deriven del porcentaje de prorrata aplicable en el mismo. Por último, el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios utilizados en varios sectores diferenciados de actividad será deducible en el porcentaje que resulte de la aplicación de la regla de la prorrata general, computándose las operaciones realizadas en cada uno de aquéllos.

El porcentaje de prorrata –que se redondeará en la unidad superior– se determina multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren (art. 104.2):

- a) En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el Ente local en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.
- b) En el denominador:
 - El total de los derechos liquidados del presupuesto de ingresos del Ente local.
 - Las subvenciones no vinculadas al precio. Se excluyen, en primer lugar, las que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el dere-

⁵⁴ Estamos ante un presupuesto de hecho diferente del que origina la aplicación de la regla de la prorrata. Esta última procede en aquellos casos en los que el sujeto pasivo realiza una sola actividad, pero en su ejercicio efectúa operaciones que dan el derecho a la deducción y otras que no. Por el contrario, el régimen que analizamos resulta aplicable en aquellos casos en que el sujeto pasivo desarrolla varias actividades económicas que constituyen sectores diferenciados de actividad.



cho a la deducción. También se excluyen, en segundo lugar, las subvenciones financiadas con cargo a los Fondos Europeos del FEOGA y del IFOP, así como las percibidas por los centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1982, de 7 de abril, cuando se cumplan los requisitos establecidos en su artículo 43.2.

7. LA PERCEPCIÓN DE SUBVENCIONES POR LOS ENTES LOCALES Y SU INCIDENCIA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y de Orden Social, modificó, entre otros, los artículos 102 y 104 de la LIVA. En particular y tal y como vimos en el apartado anterior, la obligación de incluir en el denominador de la regla de la prorrata el importe de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78, apartado dos, núm. 3, de la LIVA no integren la base imponible del impuesto, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.

Consecuencia de la misma, se presentó ante la Comisión Europea una queja contra el Gobierno español por presunta vulneración de la Sexta Directiva. Incoado el expediente oportuno, y una vez hechas las observaciones correspondientes por parte del Gobierno español en contestación a la carta de emplazamiento fechada el 20 de abril de 2001, la Secretaría General de la Comisión de las Comunidades Europeas, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 226 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, el 27 de junio de 2002 remitió al Gobierno Dictamen motivado “por haber incumplido (...) los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva en lo relativo a la aplicación de la prorrata en el ámbito de las subvenciones” al “prever una prorrata de deducción para los sujetos pasivos que únicamente efectúan operaciones gravadas e instaurar una norma jurídica que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios por el hecho de haber sido financiados mediante subvenciones”.

En tal sentido, considera la Comisión “que las disposiciones citadas de los artículos 102 y 104 de la Ley 37/1992 son contrarias a lo dispuesto en la Sexta Directiva” por los siguientes motivos: En cuanto a lo dispuesto en el artículo 102, éste “amplía el ámbito de aplicación de la prorrata de deducción, ya que aplica también dicha prorrata a sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones con derecho a deducción, si perciben subvenciones que no integran la base imponible”, precepto este contrario al “apartado 5 del artículo 17 de la Directiva, que delimita el ámbito de aplicación de la prorrata de deducción” y que “establece claramente que esta prorrata, que deberá determinarse según las normas del artículo 19, se aplica solamente «en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción (...) y operaciones que no conlleven tal derecho». Por consiguiente, el mecanismo de la prorrata de deducción previsto en el apartado 1 del artículo 19 sólo se aplica a sujetos pasivos que efectúen al mismo tiempo operaciones imponibles pero exentas y operaciones gravadas (...). En cambio, la prorrata de deducción no puede aplicarse (por ausencia del requisito previo para su aplicación) cuando un sujeto pasivo efectúe solamente operaciones gravadas”. En cuanto a la norma especial establecida por el artículo 104 de la Ley antes citada, “según la cual las subvenciones concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios no dan lugar a la aplicación de la prorrata y no se incluyen en el denominador de éstas, sino que limitan el derecho a deducir el IVA pagado en la proporción correspondiente a la parte del precio del bien o el servicio financiada con la subvención, dicha norma es también incompatible con lo dispuesto en la Sexta Directiva, ya que ésta no contiene ninguna disposición que permita dicha limitación”, creando la disposición española “una limitación al derecho a la deducción (...) no prevista en los principios de la Directiva”. Al considerar la Comisión que “las disposiciones (...) de los artículos 102 y 104 de la Ley 37/1992 son contrarias a la Sexta Directiva”, en aplicación del primer párrafo del artículo 226 de dicho Tratado, se ha invitado “al Reino de España a adoptar las medidas requeridas para ajustarse al presente dictamen motivado en un plazo de dos

meses a partir de su recepción”, medidas que, hasta la fecha, no se han adoptado. Como consecuencia de la no adopción de las medidas requeridas por la Comisión Europea por parte del Gobierno, aquella decidió, el 16 de enero de 2003, denunciar a España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por violar las reglas comunitarias en materia de IVA.

El procedimiento se está tramitando ante el Tribunal de Luxemburgo y el Abogado General ya ha formulado sus conclusiones, ratificando las tesis de la Comisión, por lo que es inminente un pronunciamiento del Tribunal considerando contrario a la Directiva las disposiciones de la LIVA en esta materia. Además, el Abogado General ha rechazado la posibilidad de que se aplique la técnica de la jurisprudencia prospectiva, que consiste en limitar la eficacia del fallo en el tiempo, respetando las situaciones ya consolidadas.

No obstante, no puede descartarse que la Sentencia, aun anulando la normativa española, decida finalmente respetar las situaciones pasadas. Por ello mismo, es conveniente que los Entes locales y sus organismos y sociedades dependientes insten la devolución de ingresos indebidos de los ejercicios no prescritos. Y ello aunque, aparentemente, el fallo no afecte a las entidades locales propiamente dichas, que siempre tienen que aplicar prorata. Lo que se espera contrario a la Sexta Directiva es la previsión de incurrir en la regla de prorata por la mera percepción de subvenciones. Si un sujeto debe aplicar dicha regla por cualquier otro motivo, el Estado sí puede establecer la obligación de incluir el importe de las subvenciones en el denominador. Pero no puede descartarse que la normativa española, al no diferenciar entre estos dos supuestos, sea anulada en su integridad, con lo que todos los sujetos pasivos tendrían derecho a la devolución. Esta conclusión es mucho más clara en las entidades públicas empresariales y las sociedades municipales, muchas de las cuales sólo aplican prorata, precisamente, por la percepción de subvenciones.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.

