

EAPC - Món local: urbanisme, tributs, organització i altres àmbits específics



El servei municipal d'estacionament de vehicles i la seva incidència en l'IVA: situació actual i aspectes conflictius

21-10-2022

La tributació de l'IVA per les activitats dutes a terme per les entitats que integren el sector públic és una font constant de controvèrsies i, en força casos, de maldecaps per als operadors públics. Entre les moltes qüestions que conformen aquesta conflictiva realitat, en aquest apunt analitzarem la incidència de l'IVA en la prestació del servei d'estacionament de vehicles.

1. Delimitació del problema

L'article 25.2 de la LBRL¹⁾ estableix, entre les competències dels municipis, la relativa a l'estacionament de vehicles i mobilitat. En el marc de la citada competència, els municipis poden prestar serveis com l'estacionament regulat, l'aparcaments de titularitat municipal i el dipòsit de vehicles, entre d'altres.

En aquest context, el cas més habitual és que s'estableixi una contraprestació (preu) per la prestació dels serveis esmentats i, per tant, es plantegi el dubte de si sobre el preu que han de satisfer les persones usuàries s'ha de repercutir IVA, és a dir, si s'està duent a terme una activitat empresarial subjecta a l'impost.

La subjecció a IVA d'una activitat depèn, en essència, de si es desenvolupa de manera habitual a títol oneros en els termes que estableix la normativa de l'IVA (art. 4 i 5 de la LIVA).²⁾ Aquesta norma és de caràcter general i, per tant, també aplicable a les entitats públiques.

Una primera aproximació del que s'ha exposat anteriorment és que quan els serveis d'estacionament de vehicles es presten a títol oneros (a canvi d'un preu), l'activitat duta a terme té caràcter empresarial i, per tant, està subjecta a IVA. Aquesta primera aproximació, però, és un requisit necessari però no suficient per concloure la subjecció a IVA quan qui presta el servei és una entitat del sector públic.

En efecte, la particularitat de les entitats que integren el sector públic és que, com qualsevol operador privat, la subjecció a IVA requereix actuar com a empresari en els termes indicats, però, a més, requereix un requisit addicional, i és que no sigui aplicable el supòsit de no subjecció

específicament establert a la normativa de l'IVA per a les entitats del sector públic (art. 7.8 de la LIVA).

Atenent el plantejament general anterior, primer analitzarem, tot i que de manera molt sintètica, el supòsit de no subjecció a IVA de l'article 7.8 de la LIVA per, posteriorment, analitzar com incideix en la subjecció o no subjecció a IVA dels serveis d'estacionament de vehicles que presten més habitualment els ajuntaments.

2. Regla de no subjecció a IVA

La lletra A de l'article 7.8 de la LIVA estableix el caràcter no subjecte a IVA dels serveis prestats per una administració pública (ajuntament) o per qualsevol entitat íntegrament controlada per aquella quan la contraprestació tingui naturalesa tributària. En aplicació d'aquesta regla, per tant, per determinar la subjecció o no a IVA d'un servei s'ha d'atendre amb caràcter general la naturalesa de la contraprestació.

El concepte d'aquesta regla és clar, en el sentit que la subjecció o no a IVA es vincula al tipus de contraprestació (preu) aplicable al servei, de manera que no està subjecte a IVA quan és de naturalesa tributària (taxa) i està subjecte a IVA quan és no tributària.

Aquesta aparent senzillesa, però, no ho és tant si tenim en compte que en determinats casos és conflictiu determinar quan la contraprestació a establir és tributària i quan és no tributària. No obstant això, i a aquests efectes, en alguna de les seves consultes vinculants la Direcció General de Tributs³⁾ ha considerat que un error en la qualificació de la contraprestació en l'ordenança municipal no eximeix de tributar l'IVA d'acord amb la naturalesa real d'aquesta.⁴⁾ Si bé en la meua opinió personal aquesta interpretació és qüestionable, com a mínim com a norma general, no deixa de ser un criteri vinculant i, per tant, el que en primera instància aplicaria Hisenda en cas d'una comprovació tributària.

Com a excepció a la regla general anterior, quan el servei sigui dels inclosos a la denominada llista tancada d'activitats (lletra F de l'art. 7.8 de la LIVA), el servei estarà en tot cas subjecte a IVA. En aquesta llista tancada s'inclouen els serveis d'abastament d'aigua i transport de persones, entre d'altres.

3. La tipologia de contraprestacions

El que s'ha exposat anteriorment posa de manifest la importància que pot tenir determinar correctament la naturalesa de la contraprestació que han de satisfer els usuaris del servei. Tot i la complexitat d'aquesta qüestió, i seguint el criteri establert per la DGT a les seves resolucions vinculants⁵⁾ i els recents pronunciaments del Tribunal Suprem (TS) sobre aquesta qüestió,⁶⁾ podríem resumir la citada tipologia de la manera següent:

- **Serveis de caràcter coactiu:** si la prestació d'un servei de competència local és de caràcter coactiu per als ciutadans, no és de recepció voluntària i/o no és prestat pel sector privat, en els termes de la lletra B de l'article 20.1 del TRLRHL,⁷⁾ la contraprestació és una taxa si el servei és prestat directament per l'ajuntament o per una persona de dret públic (organisme autònom). En canvi, si el servei el presta una persona de dret privat (empresa pública municipal), aleshores la contraprestació a establir és una prestació patrimonial de caràcter públic no tributari (PPCPNT) en els termes de l'article 20.6 del TRLRHL. Veiem, per tant, que en aquests casos hi ha una dualitat taxa/PPCPNT en funció de l'entitat que presti el servei als usuaris.
- **Serveis de caràcter no coactiu:** si el servei no té caràcter coactiu, aleshores la contraprestació a establir és un preu públic si el servei és prestat directament per l'Administració, o un preu privat si és

prestat per una persona de dret privat (empresa pública). En aquest cas la dualitat en funció de l'entitat que presti el servei als usuaris és preu públic/preu privat.

- **Ús privatiu o aprofitament especial del domini públic:** la contraprestació a establir és en tot cas una taxa, amb independència de la manera que es gestioni el servei.

4. Aplicació als serveis d'estacionament de vehicles

Qui hagi arribat fins a aquest punt de l'aapunt s'estarà plantejant com incideix en la pràctica tota aquesta legislació en la subjecció o no a IVA dels serveis d'estacionament de vehicles. Doncs bé, el que s'ha exposat anteriorment permet explicar-ho de la manera següent.

- **Servei d'estacionament regulat en via pública:**

En aquest cas la contraprestació s'estableix per l'ús privatiu o aprofitament especial del domini públic (els vials on s'estacionen els vehicles), raó per la qual la contraprestació a establir no pot ser altra que una taxa, tal com estableix expressament la lletra *u* de l'article 20.3 del TRLRHL.

S'ha de destacar que, en aquest cas, no s'aplica la dualitat taxa/PPCPNT establerta per als serveis de caràcter coactiu, ja que l'article 20.6 del TRLRHL es refereix únicament a les taxes de l'article 20.4 (serveis coactius). Això comporta que si el servei és prestat directament per l'ajuntament, el servei està no subjecte a IVA per aplicació de la lletra *A* de l'article 7.8 de la LIVA,⁸⁾ en tenir contraprestació tributària.

I què succeeix si el servei es vol prestar a través d'una empresa municipal? Doncs que igualment la contraprestació a establir no pot ser cap altra que una taxa, ja que en tractar-se d'ús privatiu o aprofitament especial del domini públic no és possible establir com a contraprestació una PPCPNT. La conseqüència de tot això és que en aquests casos el servei està en tot cas no subjecte a IVA en aplicació de la lletra *A* de l'article 7.8 de la LIVA.⁹⁾

- **Serveis d'estacionament en aparcaments:**

En aquest cas el servei es presta mitjançant una edificació destinada a l'estacionament, però amb la particularitat que implicarà la prestació dels serveis de guarda i custòdia dels vehicles. La qüestió controvertida en aquest cas és si la contraprestació a establir és en concepte d'aprofitament especial del domini públic, el que implicaria la no subjecció a IVA atenent el que s'ha exposat respecte de l'estacionament en via pública, o en concepte de servei no coactiu (preu públic), la qual cosa implicaria la subjecció a IVA atesa la naturalesa no tributària de la contraprestació.

Doncs bé, recentment la DGT s'ha pronunciat sobre aquesta qüestió i ha conclòs que en aquest cas la contraprestació a establir per l'ajuntament que explota de manera directa l'aparcament seria un preu públic, atès que no es donen les notes de coactivitat pròpies d'una taxa,¹⁰⁾ la qual cosa entenem indirectament que vol dir que considera que no es tracta d'una contraprestació per aprofitament del domini públic, raó per la qual la DGT conclou la subjecció a IVA en aquests casos.

Per tant, cal entendre que en el cas que el servei sigui prestat per una empresa pública, la contraprestació a establir és un preu privat, seguint els criteris que hem exposat al punt 3 i, per tant, el servei està igualment subjecte a IVA (contraprestació no tributària).

- **Servei de dipòsit de vehicles:**

Un altre dels serveis que habitualment presten els ajuntaments en l'àmbit de la mobilitat és el del dipòsit de vehicles, normalment associat als vehicles retirats de les vies. En aquest cas, entenem que l'aplicació de les regles exposades al punt 3 hauria de portar a qualificar la contraprestació com a taxa, atesa la coactivitat del servei o el fet que s'utilitzi domini públic local.

La particularitat en aquest cas, però, és que en un recent pronunciament la DGT⁽¹¹⁾, aquesta ha conclòs que el servei d'exploració del dipòsit municipal de vehicles és un servei que s'ha de considerar inclòs en la llista tancada d'activitats subjectes a IVA (lletra F de l'art. 7.8 de la LIVA), que inclou els serveis d'emmagatzematge i dipòsit. Atenent aquest pronunciament, cal entendre, per tant, que aquest servei està subjecte a IVA, amb independència de la contraprestació establerta.

5. Estructura de prestació del servei

Com a complement de tot l'exposat cal fer algunes consideracions sobre l'estructura de prestació del servei quan sigui prestat per una entitat dependent de l'ajuntament (organisme autònom, EPEL, societat municipal). En aquests casos el servei es pot estructurar, essencialment, de dues maneres:

- L'entitat municipal és la que es relaciona directament amb l'usuari o usuària, disposa dels corresponents mitjans materials i humans i cobra en nom propi el preu del servei. En aquest cas són aplicables les consideracions fetes anteriorment sobre la subjecció a IVA en funció del tipus de contraprestació (tributària o no tributària).
- El servei és prestat materialment per l'entitat municipal, però qui es relaciona directament amb l'usuari o usuària és l'ajuntament, que és el titular de la contraprestació del servei. En aquest cas, als efectes de l'IVA, hi ha dos serveis: un de prestat per l'ajuntament a l'usuari o usuària (servei extern) i que segueix les regles exposades més amunt, i un segon servei prestat per l'entitat dependent a l'ajuntament (servei intern).

Aquest últim servei, el que presta l'entitat municipal a l'ajuntament, amb caràcter general està no subjecte a IVA, en ser aplicables els supòsits específics de no subjecció de les lletres C, D i E de l'article 7.8 per a aquests tipus de serveis (serveis interns). Com a excepció, aquest servei intern sí que està subjecte a IVA si es tracta dels serveis de la llista tancada, com seria el cas dels serveis de dipòsit municipal.

6. Dret a la deducció

A l'últim, s'ha de tenir en compte que en els casos en què el servei estigui subjecte a IVA i s'escaigui la repercussió de l'impost als usuaris, l'entitat que presti el servei generaria el dret a la deducció de l'IVA suportat directament relacionat amb la seva prestació (art. 94.1.a de la LIVA). Ara bé, una cosa és que es generi el dret a la deducció i una altra cosa és quina n'és la quantia, ja que el percentatge de deducció s'ha de determinar atenent el conjunt d'activitats que du a terme l'entitat (ajuntament o entitat municipal) que presta el servei subjecte a IVA, aplicant a aquests efectes les normes reguladores del dret a la deducció (art. 92-114 de la LIVA).

Nota de l'autor: El contingut d'aquest article pretén únicament oferir informació general sobre la matèria objecte d'anàlisi i les opinions personals de l'autor, sense que, per tant, es pretengui aplicar-la a cap cas concret d'una persona o entitat, raó per la qual no pot substituir l'anàlisi individualitzada d'una situació concreta ni la consulta amb assessors professionals sobre les qüestions analitzades.

-
- 1) Llei 7/1985, reguladora de les bases del règim local.
 - 2) Llei 37/1992, de l'impost sobre el valor afegit.
 - 3) DGT, òrgan que fixa els criteris interpretatius de la normativa tributària d'aplicació vinculant per a l'Agència Tributària.
 - 4) Resolució vinculant de la DGT de 24/05/2021 núm. V1535-21, que conclou que la contraprestació a establir per la cessió d'espais de titularitat municipal per allotjar empreses, té el caràcter de preu públic i no de taxa, com erròniament havia establert un ajuntament.
 - 5) Per totes podem citar la resolució vinculant de la DGT de 21/06/2019 núm. V1511-19.
 - 6) Sentències del TS de 23/06/2020 (ROJ STS 1839/2020) i de 25/06/2019 (Roj STS 2493/2019).
 - 7) RDL 2/2004 del text refós de la Llei reguladora de les hisendes locals.
 - 8) En aquest sentit, vegeu la resolució vinculant de la DGT de 14/7/2020 núm. V2413-20.
 - 9) En aquest sentit, vegeu la resolució vinculant de la DGT de 6/5/2020 núm. V1275-20.
 - 10) En aquest sentit, vegeu la resolució vinculant de la DGT de 27/6/2022 núm. V1520-22.
 - 11) En aquest sentit vegeu la consulta vinculant de la DGT de 3/6/2022 núm. V1243-22.



Eduard Gracian Moreno

Advocat i economista a Gracian Advocats S.L.P, Professor associat de la UOC