

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



Consorcis, mancomunitats i consells comarcals: la no subjecció a l'IVA de determinats serveis prestats per aquestes entitats

10-11-2023

Recentment, la Direcció General de Tributs (DGT) ha emès una consulta vinculant en la qual es pronuncia sobre l'aplicació del supòsit de no subjecció a l'IVA dels serveis prestats per un consell comarcal, que confirma el criteri que ja s'aplicava per al cas dels consorcis i de les mancomunitats. Atesa la seva rellevància, analitzarem aquesta qüestió en aquest apunt.

## Delimitació del problema

Com sabem, l'IVA és un impost que grava les prestacions de serveis o els lliuraments de béns fets per empresaris en el marc de la seva activitat empresarial (art. 4 de la LIVA). A aquests efectes, es qualifica com activitat empresarial "las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios" (art. 5.2).

Un dels grans problemes que planteja aquest concepte d'activitat empresarial, i la correlativa subjecció a l'IVA de les prestacions de serveis i lliurament de béns fetes en el marc d'aquesta, és com traslladar aquest concepte a les activitats que fan les entitats que integren el sector públic, és a dir, quan podem concloure que una entitat del sector públic local, com seria el cas dels consorcis, de les mancomunitats o dels consells comarcals, està efectuant una activitat empresarial als efectes de l'IVA i quan no. Si bé aquesta qüestió pot arribar a ser complexa, en termes generals dues idees ajudaran el lector a entendre en quins casos una activitat concreta efectuada per aquestes entitats és empresarial als efectes de l'IVA i quan no.

En primer lloc, el concepte d'"activitat empresarial" als efectes de l'IVA requereix que l'activitat en qüestió es faci amb caràcter onerós, és a dir, a canvi d'una contraprestació, ja sigui dinerària, com seria el cas d'un preu, o en espècie, com seria el cas d'una permuta. En segon lloc, és important destacar que una activitat és empresarial, als efectes de l'IVA, amb independència de la finalitat perseguida, és a dir, amb independència de si es persegueix o no afany de lucre (art. 4.3 de la LIVA). Aquesta segona idea és molt rellevant al sector públic, atès que la gran majoria d'activitats no persegueixen afany de lucre, però no per això deixen de ser activitats empresarials, als efectes de l'IVA, si es fan a títol onerós en els termes exposats.

De les anteriors consideracions generals podem extreure una primera conclusió i és que, amb caràcter general, quan una entitat del sector públic du a terme una activitat per la qual obté una contraprestació, està duent a terme una activitat empresarial als efectes de l'IVA, amb independència de si persegueix o no afany de lucre.

Ara bé, aquesta primera conclusió ha de ser matisada pel fet que la normativa de l'IVA estableix un supòsit específic de no subjecció a l'IVA de determinades activitats efectuades per les entitats del sector públic que, tot i ser empresarials segons el criteri general exposat més amunt, el legislador ha volgut deixar fora de l'àmbit de l'IVA.

Supòsit general de no subjecció a l'IVA

En aquesta línia que hem anticipat, la normativa de l'IVA estableix un supòsit específic de no subjecció a l'IVA aplicable a determinades activitats efectuades per les entitats del sector públic (art. 7.8).

La finalitat teòrica del supòsit de no subjecció és deixar fora de l'àmbit de l'IVA les activitats efectuades per entitats del sector públic que, si bé compleixen el concepte general d'activitat empresarial exposada en el punt anterior, atès que es fan a títol onerós, són efectuades sense competència d'operadors privats, és a dir, són efectuades exclusivament per operadors públics.

Un corollari d'aquesta idea és que quan una activitat és feta per una entitat del sector públic entrant en competència real o potencial amb operadors privats, no hauria de ser aplicable la no subjecció, per evitar que aquella produeixi una distorsió de la competència entre operadors públics i privats que ofereixen al mercat productes o serveis similars.

Tot i que aquesta és la finalitat teòrica que fonamenta el supòsit de no subjecció a l'IVA regulat a l'article 13 de la Directiva 2005/112/CE (en endavant, Directiva de l'IVA), del qual és transposició al dret intern l'article 7.8 de la LIVA, la realitat és que l'aplicació de l'IVA al sector públic ha estat i és una font de controvèrsies constant, com demostra el fet que l'article 7.8 de la LIVA ha estat modificat dues vegades des del 2014 (els anys 2015 i 2017).

Un cop fetes aquestes consideracions, al nostre dret intern la regla general de no subjecció a l'IVA (art. 7.8.A de la LIVA) estableix la no subjecció de les prestacions de serveis o dels lliuraments de béns efectuades per administracions públiques quan es facin a títol gratuït o amb contraprestació tributària (com seria el cas d'una taxa).

L'encaix d'aquesta regulació de la no subjecció prevista al dret intern té tot el sentit en els termes de la Directiva de l'IVA, ja que quan un servei es presta a títol gratuït no es pot considerar que sigui una activitat empresarial (manca d'onerositat), i quan el servei es presta amb contraprestació tributària (taxa) no existeix, en principi, competència d'operadors privats en tractar-se de serveis coactius en els termes de la normativa local o, alternativament, que tenen per objecte l'aprofitament de béns de domini públic, i que per tant només els operadors públics poden oferir en el mercat (art. 20 del TRLHL).

L'aplicació d'aquesta regla a un servei prestat per un consorci, una mancomunitat o un consell comarcal portaria a concloure la no subjecció a l'IVA de les activitats o dels serveis prestats a títol gratuït o bé que, tot i tenir caràcter onerós, la contraprestació establerta per a la prestació del servei sigui una taxa.

Supòsit específic de no subjecció a l'IVA

L'article 7.8 de la LIVA, no obstant això, inclou des de la reforma introduïda els anys 2015 i 2017 altres supòsits de no subjecció especialment previstos per a les entitats que integren el sector públic institucional, és a dir, per a les entitats que depenen íntegrament d'una o diverses administracions públiques (supòsits específics de no subjecció).

Un d'aquests supòsits específics de no subjecció a l'IVA és el regulat a l'article 7.8.D de la LIVA, que estableix la no subjecció a l'IVA dels serveis prestats per qualsevol entitat del sector públic en els termes a què es refereix l'article 3.1 de la Llei de contractes del sector públic (LCSP) que tingui per destinatari les administracions públiques de la qual depenguin o d'una altra íntegrament dependent d'aquestes, sempre que aquestes administracions públiques tinguin la titularitat íntegra d'aquests.

En aplicació del citat precepte, per tant, quan una entitat del sector públic íntegrament controlada per una o diverses administracions públiques presta serveis que tenen per destinataris les administracions titulars esmentades, els serveis es troben no subjectes a l'IVA, amb independència de la naturalesa de la contraprestació, és a dir, fins i tot quan no sigui tributària (taxa). Cal destacar, però, que aquest supòsit específic de no subjecció s'aplica exclusivament quan es tracti de serveis, i no és aplicable en el cas de lliurament de béns.

En aplicació literal d'aquest supòsit de no subjecció a l'IVA, són reiteradíssims els pronunciaments de l'Administració Tributària, en què conclou la no subjecció a l'IVA dels serveis prestats per un consorci a qualsevol de les administracions públiques consorciades de les quals depèn, sempre que el consorci estigui íntegrament controlat per administracions públiques (per totes, la consulta vinculant més recent de la DGT V1279-23, de 16-05-2023). Les mateixes consideracions serien aplicables als serveis prestats per una mancomunitat de municipis a favor dels municipis mancomunats (per totes, la consulta vinculant més recent de la DGT V0871-18, de 28-03-2018). Per contra, si aquest mateix consorci o mancomunitat presta serveis a un tercer, públic o privat, diferent de les administracions públiques de les quals depèn, aleshores no és aplicable el supòsit específic de no subjecció a l'IVA, sens perjudici que pugui aplicar el supòsit general de no subjecció si la contraprestació és tributària (taxa).

Un exemple potser ajudarà el lector a entendre el funcionament d'aquest controvertit supòsit de no subjecció a l'IVA. Suposem un consorci (o mancomunitat) íntegrament participat per ajuntaments que presta el servei de tractament de residus i rep una contraprestació no tributària de cada municipi pel servei prestat. En aquest cas, atès que la contraprestació és no tributària, no seria aplicable el supòsit general de no subjecció. Ara bé, com que es tracta de serveis prestats en favor de les administracions consorciades o mancomunades que controlen l'entitat prestadora del servei, aleshores el servei estaria no subjecte a l'IVA per aplicació del supòsit específic de no subjecció que estem comentant.

El lector segurament pot pensar, no sense raó, l'aparent sense sentit que suposa que en el cas anterior, si el consorci o la mancomunitat presta el mateix servei a un tercer, públic o privat, aleshores el servei sí que estarà subjecte a l'IVA en no ser la contraprestació tributària. Per exemple, si el servei es presta a un municipi no consorciat o mancomunat, aleshores el consorci hauria de repercutir l'IVA sobre el preu del servei.

Malgrat els nombrosos dubtes que planteja l'adequació d'aquesta regla especial de no subjecció a l'IVA amb la regulació de la Directiva de l'IVA, el cert i la veritat és que és el criteri que fixa el dret intern i el que a dia d'avui aplica de forma sistemàtica l'Administració Tributària.

No aplicació del supòsit de no subjecció

La regulació anterior es complementa amb un supòsit general d'exclusió de la no subjecció a l'IVA continguda a l'article 7.8.F de la LIVA. En aplicació d'aquest precepte, els supòsits de no subjecció a l'IVA, tant el general com l'específic, no són aplicables quan l'activitat efectuada sigui alguna de les previstes a la llista tancada d'activitats que estan en tot cas subjectes a l'IVA, com la distribució d'aigua, el transport o les fires comercials, per citar les més rellevants. Així, en l'exemple que s'ha exposat més amunt, si el consorci o la mancomunitat presta serveis d'abastament d'aigua als municipis, estarien en tot cas subjectes a l'IVA en aplicació d'aquesta regla.

El recent pronunciament de la DGT sobre el cas dels consells comarcals

Com sabem els consells comarcals són entitats locals pròpies del règim local català regulats pel Decret legislatiu 4/2003, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'organització comarcal de Catalunya (TRLOCC). A diferència dels consorcis i les mancomunitats, que tenen una base associativa voluntària, els consells comarcals són entitat locals creades per llei i tenen naturalesa territorial, com un municipi o una diputació.

Amb això es vol posar de manifest que en una recta interpretació de la normativa comarcal difícilment es pot concloure que un consell comarcal estigui "controlat" pels municipis comarcals, de la mateixa manera que ningú diria que una diputació està controlada pels municipis de la província, ja que ambdues entitats són ens locals territorials i plenament independents dels municipis que integren l'àmbit territorial respectiu. El mateix es pot predicar d'una àrea metropolitana.

Traslladant aquesta idea a l'aplicació del supòsit específic de no subjecció a l'IVA que tal com hem exposat més amunt s'aplica a consorcis i mancomunitats, s'hauria de concloure que atès que un consell comarcal no està controlat pels municipis comarcals no li seria aplicable el supòsit específic de no subjecció a l'IVA, ja que aquest s'aplica quan l'entitat controlada presta un servei "a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan".

Aquesta qüestió és precisament la que ha motivat que un consell comarcal de Catalunya formulés una consulta vinculant a la Direcció General de Tributs (DGT). En concret, el supòsit de fet era el d'una comarca en què un conjunt de municipis comarcals havien delegat al Consell Comarcal la prestació del servei de recollida de residus. Per finançar el servei cada ajuntament comarcal feia una transferència corrent (capítol 4) en funció dels residus recollits al seu municipi.

En aquestes condicions, era clar que el Consell Comarcal faria una activitat empresarial, ja que les transferències corrents serien la contraprestació del servei prestat a cada municipi. Com que la contraprestació era no tributària (transferències corrents), no era aplicable el supòsit general de no subjecció a l'IVA (art. 7.8.A de la LIVA). Ara bé, el dubte era si tot i així igualment es podia concloure la no subjecció a l'IVA del servei en aplicació del supòsit específic de no subjecció (art. 7.8.D de la LIVA), que en definitiva depenia de si es podia considerar que el Consell Comarcal estava controlat pels municipis comarcals que eren els destinataris del servei o n'era dependent.

Doncs bé, recentment la DGT ha donat resposta a aquesta qüestió en la consulta vinculant V1751-23, de 15-06-2023, en què conclou que en la seva opinió als consells comarcals els és aplicable el supòsit específic de no subjecció en ser dependents dels municipis comarcals. En concret, conclou la DGT que “en estas circunstancias, cabría concluir que los servicios relacionados con la recogida de residuos objeto de consulta que van a ser prestados por el consejo consultante por delegación a los municipios que lo integran y de los que depende no se encontrarían sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

Per tant, i atenent aquest pronunciament, el criteri que estableix en la consulta vinculant l'Administració Tributària és que el règim de no subjecció a l'IVA dels consells comarcals és el mateix que el que és aplicable als consorcis i a les mancomunitats en els termes controvertits que hem exposat més amunt.

Consideracions finals

L'aplicació pràctica dels criteris que s'han exposat al llarg d'aquest apunt suposen que, en opinió de l'Administració Tributària, quan un consorci, una mancomunitat o un consell comarcal presten serveis als municipis, o altres administracions que integren aquestes entitats, els serveis estarien en tot cas no subjectes a l'IVA amb independència de la naturalesa de la contraprestació, és a dir, amb independència de si és o no tributària (art. 7.8.D de la LIVA). En canvi, quan les entitats presten serveis a altres persones o entitats, públiques o privades, el servei només estarà no subjecte a l'IVA si la contraprestació té naturalesa tributària (art. 7.8.A de la LIVA).

El lector pot fàcilment raonar que un criteri d'aquest tipus porta a conclusions realment pertorbadores, ja que comporta que quan un consorci, una mancomunitat o un consell comarcal presta serveis als municipis que integren aquestes entitats el servei està no subjecte a l'IVA. En canvi, si el mateix servei es presta a un municipi no integrat en aquestes entitats, sí que estaria subjecte a l'IVA, excepte que la contraprestació fos una taxa.

Com a excepció, el servei estarà en tot cas subjecte a l'IVA amb independència del destinatari i de la naturalesa de la contraprestació si té per objecte alguna de les activitats en tot cas subjectes a l'IVA que estableix l'article 7.8.F de la LIVA (distribució d'aigua, transport, fires comercials, etc.).

A l'anterior s'ha d'afegir que la realització de serveis no subjectes a l'IVA no generen el dret a la deducció de l'IVA suportat en l'adquisició de béns i serveis utilitzats per a la prestació d'aquests serveis, per tant la regla de no subjecció incrementa el cost de prestació del servei, especialment quan s'han de fer inversions.

A l'últim, si recordem la finalitat del supòsit de no subjecció a l'IVA regulat a la Directiva de l'IVA que hem apuntat més amunt, existeixen indicis que la normativa espanyola i la interpretació que n'està fent l'Administració Tributària podria donar lloc a distorsions de la competència, fet que atenent la Directiva hauria de comportar que no sigui aplicable el supòsit de no subjecció.

Tot i les consideracions anteriors, com hem exposat, el cert i la veritat és que a dia d'avui aquests són els criteris que aplica l'Administració Tributària i per tant, excepte si es vol tenir un contenciós sobre aquesta qüestió, és prudent d'aplicar-los, com a mínim fins que els tribunals, estatals o europeus, matisin o qüestionin aquesta interpretació.

Així, per exemple, el Tribunal Econòmic Administratiu Central (TEAC) en la Resolució núm. 00/04696/2017, de 21-10-2020, va considerar no aplicable el supòsit de no subjecció a l'IVA als serveis de tractament de residus prestats per un consorci de Catalunya participat per un consell

comarcal i diferents municipis, precisament sota el fonament que no es podia considerar que el consorci estigués controlat per les administracions consorciades i perquè la no subjecció era susceptible de generar distorsions de la competència en els termes prohibits pel dret comunitari. Malauradament, atès que es tracta d'una única resolució, no és vinculant per a l'Administració Tributària, raó per la qual caldrà esperar futures sentències o resolucions per veure si es consolida aquest criteri de no subjecció o, per contra, se'n matisa l'aplicació atenent la possible contravenció del dret comunitari.



## **Eduard Gracian Moreno**

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