

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



El servei municipal de recollida de residus i la seva incidència en l'IVA

12-07-2024

El servei de recollida de residus és un dels principals serveis públics que presten els ajuntaments als ciutadans, pels quals obtenen un conjunt d'ingressos procedents dels usuaris i d'entitats terceres. L'objecte d'aquest apunt és analitzar el tractament de l'IVA dels principals ingressos vinculats a la prestació del servei, si bé, atesa l'extensió de la qüestió, només podem analitzar els principals.

1. Consideracions prèvies

Com a consideració prèvia per analitzar aquesta qüestió hem de partir de la base que l'IVA no subjecta l'obtenció d'ingressos a tributació, sinó que grava les prestacions de serveis o els lliuraments de béns (operacions en terminologia de l'IVA) efectuats a títol onerosos en el marc d'una activitat empresarial als efectes de l'impost (art. 4 de la LIVA). Si bé en termes col·loquials se sol parlar de com tributen els ingressos, en aquest impost l'important no és l'ingrés, sinó si és o no contraprestació (preu) d'una operació subjecta a IVA en els termes indicats més amunt.

Aquestes regles generals també són aplicables a les entitats del sector públic, com és el cas dels ajuntaments, sobretot si tenim en compte que la subjecció a IVA té lloc segons el concepte propi d'activitat empresarial que regula l'impost, que suposa la subjecció a aquest amb "independència de les finalitats o resultats perseguits en l'activitat empresarial o professional o en cada operació en particular" (art. 4.3 de la LIVA), és a dir, amb independència que no es persegueixi ànim de lucre o que l'execució de l'activitat respongui a interessos generals.

Ara bé, que la finalitat perseguida en dur a terme una activitat en els termes de la normativa de l'IVA sigui irrellevant no vol dir que l'actuació en l'exercici de funcions públiques no tingui cap incidència. En efecte, la normativa de l'IVA estableix uns supòsits específics de no subjecció a l'impost per a determinades operacions efectuades per les entitats del sector públic (art. 7.8 de la LIVA), que els atorga una naturalesa dual als efectes de l'impost: respecte a algunes operacions

(prestacions de serveis o lliuraments de béns) no actuen com a empresaris per aplicació de l'article 7.8 de la LIVA, però respecte d'altres operacions sí que actuen com a empresaris als efectes de l'impost, perquè no són aplicables els supòsits de no subjecció de l'article.

Tenint en compte l'anterior, per tant, per analitzar la subjecció a l'IVA d'un determinat ingrés s'ha d'analitzar si és contraprestació (preu) d'una operació no subjecta a IVA o d'una operació subjecta, fet que en determinarà la tributació per aquest impost.

2. Prestacions patrimonials rebudes dels usuaris

El primer ingrés, i probablement el més rellevant per la seva quantia, és el de les prestacions patrimonials rebudes dels usuaris del servei municipal de recollida de residus.

Per abordar aquesta qüestió, el primer que cal prendre en consideració és que en aquest apunt estem analitzant el supòsit en què el servei sigui prestat directament i en nom propi per un ajuntament, de manera que és aquest qui té dret a percebre la prestació patrimonial que s'hagi establert que ha de satisfer l'usuari del servei, atès que segons la meua experiència és el cas més habitual als municipis de Catalunya. Un cop feta aquesta consideració, per tant, el que cal analitzar és si quan un ajuntament presta el servei de recollida de residus en els termes citats està fent o no operacions subjectes a l'IVA.

No sembla que hi hagi cap dubte que quan un ajuntament presta el servei de recollida en aquests termes està executant una activitat empresarial als efectes de l'IVA, ja que presta un servei a canvi d'una contraprestació (preu), la qual cosa implica que el servei es presta a títol oneros, amb independència que, com diem, la finalitat perseguida sigui pública. Ara bé, tal com hem avançat més amunt, tot i el caràcter empresarial als efectes de l'IVA, el servei pot quedar no subjecte en aplicació de l'article 7.8 de la LIVA, que estableix un conjunt de supòsits de no subjecció per a determinades operacions efectuades per les entitats del sector públic.

Si les operacions (en aquest cas, prestacions de serveis) s'executen en nom propi i de forma directa per una administració pública territorial (un ajuntament), com és el cas que analitzem, l'eventual no subjecció a IVA s'ha de determinar d'acord amb la regla que estableix l'article 7.8.A de la LIVA, segons la qual no estan subjectes a IVA les operacions efectuades a títol gratuït o amb contraprestació tributària.

Atenint-nos a aquest precepte, per tant, la subjecció a IVA depèn, en aquest cas, de si la prestació patrimonial que estableixi el municipi en contraprestació del servei de recollida de residus és tributària (taxa) o no tributària (preu públic). En el primer cas, el servei estarà no subjecte a IVA, en el segon, estarà subjecte a IVA. Veiem, per tant, que la subjecció a IVA es fa per remissió a la naturalesa de la contraprestació, amb la problemàtica associada a aquesta qüestió.

Un cop delimitada en aquests termes la problemàtica, és necessari que en cada cas es determini si la contraprestació a establir serà una taxa o un preu públic, la qual cosa ens remet a la delimitació legal d'aquestes figures que estableix la normativa d'hisendes locals (art. 20 i 41 del TRLHL). Com sabem, la frontera entre un tipus i l'altre de contraprestació és determinada pel fet que el servei que justifica la imposició sigui de caràcter coactiu (taxa) o no coactiu (preu públic), amb les controvèrsies interpretatives que el concepte de coactivitat porta associat.

Així, no sembla plantejar gaires problemes interpretatius considerar que el servei de recollida de residus domiciliaris és un servei de caràcter coactiu i, per tant, quan és prestat directament i en nom propi per un municipi la contraprestació a establir ha de ser una taxa. La conseqüència

quant a l'IVA d'aquesta qualificació serà, segons el que s'ha exposat, la no subjecció a IVA d'aquest servei i, en conseqüència, no s'ha de repercutir l'impost als usuaris.

Planteja més problema el servei de recollida de residus comercials. Així, sense ànim d'exhaustivitat, la majoria dels municipis, especialment els més petits, també qualifica aquest servei de coactiu i, en conseqüència, tenen aprovada una taxa per prestar-lo. En canvi, altres municipis, especialment els més grans, el qualifiquen de no coactiu, i tenen aprovat un preu públic.

Les conseqüències quant a l'IVA d'un cas i l'altre, com el lector pot intuir, tenen una gran rellevància, ja que en el primer cas el servei de recollida comercial està no subjecte i no s'ha de repercutir l'IVA sobre la taxa, mentre que en el segon cas el servei sí que hi està subjecte i, per tant, s'ha de repercutir l'IVA sobre el preu públic. Deixant de banda les eventuais controvèrsies que això pot provocar als usuaris, les conseqüències econòmiques pel municipi són molt diferents, ja que en el primer cas no es genera el dret a la deducció de l'IVA suportat en la prestació del servei de recollida comercial, i en el segon cas sí, amb la minoració del cost de prestació que pot comportar.

A més, sobre aquesta qüestió controvertida ha incidit l'aprovació de la nova Llei 7/2022, de 8 d'abril, de residus i sòls contaminats per a una economia circular, que a l'article 11 estableix l'obligació dels ens locals de traslladar íntegrament el cost de gestió dels residus de competència local a través d'una taxa o una prestació patrimonial de caràcter públic no tributari (PPCPNT). Si, com és el cas aquí analitzat, el servei és prestat directament i en nom propi per un municipi, la redacció d'aquest precepte no sembla donar lloc a interpretar que aquest servei pugui ser considerat no coactiu.

Adicionalment, s'han de tenir en compte els criteris que sobre la naturalesa coactiva del servei ha establert la Direcció General de Tributs (d'ara endavant, DGT) a través de les seves consultes vinculants. Així, entre d'altres, a la consulta vinculant V2289-22, de 31 d'octubre de 2022, sembla que l'òrgan es decanta per considerar el caràcter coactiu del servei, en manifestar que "se trata de un servicio público de competencia del Ayuntamiento y de carácter coactivo, como es el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos". A conseqüència, acaba conclouent que "en este caso, se debería concluir que la contraprestación que abonan los usuarios del servicio tendría la naturaleza jurídica de tasa, ya que, de facto, el servicio público de recogida de residuos sólidos urbanos se presta por el Ayuntamiento".

S'ha de destacar que el pronunciament de la DGT es fonamenta en una interpretació de la normativa reguladora de les hisendes Locals (art. 20 del TRLHL) i que, segons aquesta interpretació, s'acaba conclouent la no subjecció a IVA correlativa per l'aplicació de l'article 7.8 de la LIVA, en ser la contraprestació tributària (taxa).

També s'ha de destacar que la DGT no va tenir cap problema a afirmar a la consulta vinculant V1535-21, de 24 de maig de 2021, que la tributació en IVA és determinada per la naturalesa de la contraprestació que s'hauria d'haver establert, no per la denominació que li hagi donat un ajuntament. Tot i que la consulta vinculant es referia a altres tipus de taxes, no deixa de ser preocupant que es manifesti que la tributació en IVA depèn de la naturalesa de la contraprestació

que s'hauria d'haver establert, segons el criteri de l'Administració tributària, amb independència de la qualificació que li hagi donat l'Ajuntament o, millor dit, el Ple de l'Ajuntament en aprovar l'Ordenança.

Tenint en compte els pronunciaments, sembla que, segons la DGT, quan el servei el presta de forma directa i en nom propi un ajuntament, la contraprestació que s'hauria d'establir pel servei de recollida té naturalesa de taxa sense cognoms, és a dir, sense diferenciar entre la recollida domiciliària i la recollida comercial, i que la seva conseqüència quant a IVA és la no subjecció, en aplicació de l'article 7.8.A de la LIVA, amb independència de la qualificació que li hagi donat l'ajuntament.

En la meua opinió, però, els criteris de l'Administració tributària s'han de posar en relació amb altres normes, que potser poden matisar el criteri. Així, per exemple, la Llei de residus estatals que hem citat (Llei 7/2022) estableix a l'article 25 la possibilitat que el posseïdor de residus comercials no perillosos pugui encarregar la gestió dels residus a un gestor de residus autoritzat, sens perjudici que n'hagi d'acreditar la gestió correcta davant de l'entitat local o bé acollir-se al sistema públic de gestió. Atesa aquesta previsió, no sembla que sigui tan clar afirmar que el servei de recollida de residus comercials sigui coactiu i que justifiqui la imposició d'una taxa.

Però, en qualsevol cas, i més enllà de la interpretació que es faci de la normativa estatal de residus i de la normativa reguladora de les prestacions patrimonials que pot establir una entitat local pel servei de recollida comercial, en la meua opinió existeix un argument més rellevant que no és tingut en compte per la DGT a les consultes vinculants citades, i és que l'IVA és un impost harmonitzat a escala comunitària a través de la Directiva 2006/112/CE, i per tant en aquesta qüestió regeix l'anomenat "principi de primacia del dret comunitari" sobre el dret intern de cada estat membre, en els aspectes en què no s'hagi transposat correctament la Directiva.

L'article 13 de la Directiva, del qual es transposa l'article 7.8 de la LIVA, regula el supòsit de no subjecció a IVA de les operacions efectuades per un ens públic quan actuï com autoritat pública en el marc del règim jurídic propi d'aquesta, no sense afegir que el supòsit de no subjecció a IVA no s'ha d'aplicar quan pugui generar distorsions significatives de la competència.

Adicionalment, el Tribunal de Justícia de la Unió Europea (TJUE) va establir a la Sentència de 16 de setembre de 2008 (assumpte C-288/07), que les distorsions significatives de la competència "deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado local específico", i afegeix que s'ha de prendre en consideració "no sólo la competencia actual, sino también la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética".

En la meua opinió, el que s'ha exposat posa de manifest la greu inseguretat jurídica existent sobre la tributació en IVA del servei de recollida de residus comercials, ja que, en un cas com l'analitzat, l'arquitectura de la no subjecció a IVA del dret intern (l'article 7.8.A de la LIVA) es fonamenta en una figura (la taxa) que, segons els criteris de la DGT, sembla que portarien a concloure el caràcter coactiu del servei (taxa) i la correlativa no subjecció a IVA, sense adjectius, és a dir, sense diferenciar entre la recollida domiciliària i la comercial.

Tot això s'ha de posar en relació amb el que s'ha exposat més amunt sobre la regulació de la Directiva de l'IVA, que atén a l'actuació com a autoritat pública i la inexistència de riscos de distorsions greus de la competència, cosa que qüestionaria la no subjecció a IVA quan el servei de recollida comercial pot ser prestat per operadors privats i, per tant, existeix l'eventual risc d'una distorsió de la competència.

El fet que, com s'ha exposat més amunt, alguns ajuntaments tinguin establerta una taxa, i en conseqüència no repercutixin IVA i no es generi el dret a la deducció de l'IVA suportat dels costos relacionats amb la recollida comercial, i altres ajuntaments, per contra, tinguin establert un preu públic amb IVA i generin el dret a la deducció, fan pensar que tard o d'hora l'Administració tributària pugui qüestionar un dels dos criteris.

3. La venda de residus

La segona tipologia d'ingressos que habitualment obté un ajuntament en el marc del servei de recollida de residus, és pròpiament la venda dels residus recollits (paper, cartró, vidre i altres residus). En aquests casos, l'operació que fa l'ajuntament als efectes de l'IVA ja no és una prestació de serveis (recollida), sinó un lliurament de béns (venda dels residus). Addicionalment, i atès que la contraprestació no serà una taxa, a aquesta operació no li és aplicable el supòsit de no subjecció a IVA de l'article 7.8.A de la LIVA analitzat més amunt.

D'acord amb aquells raonaments, per tant, en fer la venda de residus l'ajuntament executa una activitat empresarial a títol oneros, que estarà subjecta a IVA perquè no té contraprestació tributària. El tipus impositiu aplicable seria del 21%, en no existir un tipus reduït aplicable. Ara bé, la particularitat de la tributació en IVA d'aquestes operacions de venda de residus radica en el fet que la normativa de l'IVA estableix un supòsit d'inversió del subjecte passiu (ISP) per les operacions de venda de determinats residus (art. 84.U.2.c de la LIVA).

El precepte estableix que l'obligat a ingressar l'IVA d'aquestes operacions no és l'empresari venedor (en el cas analitzat, un ajuntament), sinó l'empresari comprador, i té lloc una ISP per mandat legal. En aquests casos, la factura emesa per la venda del residu no inclou la repercussió d'IVA i ha d'incloure obligatòriament la menció "operació amb inversió del subjecte passiu" (article 6.m del Reglament de facturació aprovat pel Reial decret 1619/2012), i és l'empresari adquirent l'obligat a ingressar l'IVA i no l'ajuntament que fa la venda.

Ara bé, perquè això sigui així el residu objecte de venda ha de ser un dels establerts a l'article 84.U.2.c de la LIVA, per als quals és aplicable el supòsit d'ISP, ja que en un altre cas no seria aplicable aquest supòsit i, per tant, l'obligat a ingressar l'IVA seria l'ajuntament venedor, que hauria de repercutir el tipus general del 21% sobre el preu de venda (en aquest sentit, per exemple, vegeu la consulta vinculant de la DGT V3124-17, de 4 de desembre de 2017).

Si bé entre els residus als quals, d'acord amb l'article 84.U.2.c de la LIVA, els és aplicable el supòsit d'ISP, es troben els "rebuigs o residus de paper, cartró, vidre", que són els que sovint són objecte de venda pels municipis, per a la resta de residus cal analitzar si es troben o no en l'àmbit del supòsit d'ISP o, per contra, la seva venda determina l'obligació de l'ajuntament de repercutir l'IVA del 21% a l'empresa compradora.

4. Ingressos dels sistemes integrats de gestió

L'última tipologia d'ingressos que analitzarem són els ingressos procedents dels anomenats, fins ara, sistemes integrats de gestió (SIG), i que es basaven en els articles 9.1 i 10.2 de la LERE (Llei 11/1997, d'envasos i residus d'envasos), segons la qual els productors d'envasos estaven obligats a finançar els sobre costos que les entitats locals assumeixen a conseqüència de fer la recollida selectiva de residus. Aquests ingressos s'instrumentaven a través dels convenis marc signats entre la Generalitat, habitualment a través de l'Agència de Residus de Catalunya, i els SIG (com Ecoembes, per exemple), i al qual posteriorment s'adherien els ens locals que presten el servei de recollida selectiva.

L'operativa anterior, a diferència de la venda de residus, suposa que les aportacions financeres fetes pels SIG a les entitats locals no ho són en concepte de venda de residus (lliurament de béns), sinó que s'interpreta que tenen la qualificació de contraprestació pel servei de recollida selectiva que les entitats locals es comprometen a prestar en adherir-se al conveni marc, del qual són contraprestació les aportacions financeres efectuades pel SIG.

Com a mínim aquesta interpretació és la que es deriva de l'única consulta vinculant de la DGT de la qual tenim coneixement, en la qual s'analitza aquesta qüestió (consulta vinculant V2353-10, de 28 d'octubre de 2010). La qualificació com a prestació de serveis dels quals són contraprestació les aportacions dels SIG esmentades, fan que la interpretació més generalitzada és que a les factures emeses pels municipis als SIG en execució del conveni marc al qual s'han adherit, els sigui aplicable el tipus reduït del 10% establert per als serveis de recollida de residus (art. 91.U.2.5 de la LIVA).

Aquesta qüestió, però, s'ha vist modificada arran de l'aprovació de la Llei 7/2022, de residus, que substitueix la figura dels SIG per la dels "Sistemes col·lectius de responsabilitat ampliada del productor" (SCRAP) a l'article 50. En desenvolupament de la llei es va aprovar el Reial decret 1055/2022, d'envasos i residus d'envasos.

Si bé cal pensar que quan se signin els nous convenis marc amb els nous SCRAP les aportacions financeres que facin a les entitats locals tindran el mateix règim de tributació en IVA que s'ha apuntat més amunt, no tenim coneixement de cap pronunciament de la DGT sobre aquesta qüestió, raó per la qual cal esperar que es pronunciï per tenir un criteri vinculant de l'Administració tributària sobre aquesta qüestió.

5. Consideracions finals

Les consideracions que s'han exposat posen de manifest que la prestació del servei de recollida de residus pot generar l'obtenció d'ingressos que, en alguns casos, es correspondran amb l'execució d'operacions no subjectes a IVA i, en d'altres, amb l'execució d'operacions subjectes a IVA, amb les eventuais controvèrsies interpretatives que la qualificació pot generar amb l'Administració tributària.

La normativa de l'IVA estableix que només l'execució d'operacions subjectes i no exemptes d'IVA genera el dret a la deducció de l'IVA suportat en l'adquisició de béns i serveis utilitzats per a executar-los (art. 94.U de la LIVA). Ara bé, que l'execució d'operacions subjectes i no exemptes d'IVA generi el dret a la deducció no vol dir que es pugui deduir tot l'IVA suportat en l'adquisició de béns i serveis utilitzats per a la prestació del servei de recollida, ja que la determinació de la quantia de l'IVA que pot ser objecte de deducció s'ha de determinar atenent el conjunt d'operacions (subjectes i no subjectes).

En conseqüència, la normativa de l'IVA (art. 93.cinc de la LIVA) estableix un règim de deducció específic per a les administracions públiques que suporten IVA per l'adquisició de béns i serveis utilitzat simultàniament per a l'execució d'operacions generadores i no generadores del dret a la deducció (com és el cas habitual del servei de recollida de residus), fet que posa de manifest que la deducció de l'IVA suportat vinculat a aquest servei és una qüestió la complexitat de la qual només podem apuntar i que hauria de ser objecte d'anàlisi en cada cas.



Eduard Gracian Moreno

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