

## BUSCADOR

---

### Resultados

#### SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Consultas Vinculantes

#### Documento seleccionado

<b>Nº de consulta</b>	V1745-18
<b>Órgano</b>	SG de Impuestos sobre el Consumo
<b>Fecha salida</b>	18/06/2018
<b>Normativa</b>	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 7-8º, 92, 93, 94
<b>Descripción de hechos</b>	El Ayuntamiento consultante va a llevar a cabo una obra consistente en la renovación de la red de suministro de agua desde el sondeo de captación hasta el depósito de almacenamiento y regulación del servicio a la población. El Ayuntamiento repercute el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente en los recibos de agua que cobra a los usuarios y se deduce el impuesto soportado por los gastos de la prestación del servicio.
<b>Cuestión planteada</b>	Deducibilidad de los gastos de renovación de la red de suministro de agua.
<b>Contestación completa</b>	<p>1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."</p> <p>El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:</p> <p>"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:</p> <p>a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...)</p> <p>Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.</p> <p>(...).".</p> <p>Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a los Ayuntamientos, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor</p>

Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

2.- Por otra parte en relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las Administraciones Públicas, el artículo 7, número 8º de la Ley 37/1992, con la nueva redacción dada por la disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE de 9 de noviembre), establece la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las siguientes operaciones:

“8.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.

c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

(...)

b´) Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

(...).”.

**Por tanto, según este precepto, estarán siempre sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones Públicas realicen en el ejercicio de determinadas actividades que se mencionan en dicho precepto, entre las que se encuentra la de distribución de agua que, en todo caso, tiene la condición de actividad empresarial incluso cuando su contraprestación tenga naturaleza tributaria.**

En este sentido, este Centro directivo, en su contestación vinculante de 14 de mayo de 2010, número V1012-10, ya estableció que la actividad de distribución de agua sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido incluye, además del propio suministro y distribución de agua en sentido estricto, todas las operaciones relacionadas con el denominado ciclo integral del agua (fases de captación, suministro, potabilización, distribución de agua potable, alcantarillado y depuración de aguas residuales), de tal forma que cuando una Administración Pública realiza la distribución y suministro del agua incluyendo en la contraprestación de sus operaciones, además de la tasa de suministro, la tasa de saneamiento y alcantarillado, estas también deberán formar parte de la base imponible del suministro y distribución de aguas sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido que dicha Administración Pública efectúa.

3.- En lo referente a la deducibilidad de las cuotas soportadas por las operaciones a que se refiere el escrito de consulta, debe señalarse que el ejercicio del derecho a la deducción podrá efectuarse siempre que se cumplan la totalidad de requisitos y limitaciones previstos por el capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En este sentido, según el artículo 93 de la Ley del Impuesto, "Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales."

El apartado cinco de este mismo artículo recoge una norma específica para este tipo de entidades, señalando que:

"Cinco. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

A estos efectos, podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad.

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorata.

Lo previsto en este apartado no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a) del artículo 78.Dos.3.º de esta Ley."

En este sentido, los criterios que deben seguirse para la determinación del régimen de deducciones efectuado por aquellas entidades que pudieran tener carácter dual, esto es, que en el ejercicio de su actividad realizan operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme a los preceptos señalados, han sido señalados por este Centro directivo entre otras, en las contestaciones a las consultas de 28 de octubre de 2010, nº V2353-10, y de 26 de febrero de 2015, nº V0681-15, todas ellas vinculantes.

Las operaciones como la gestión directa del servicio de suministro de agua, en la medida en que está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, es una operación cuya realización origina el derecho a la deducción del Impuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo 94 de la Ley del Impuesto.

En consecuencia, el Ayuntamiento consultante podrá deducirse las cuota soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios, como las obras de renovación de la red de suministro, para la realización de las mismas, siempre que se cumplan el resto de los requisitos recogidos en Título VIII de la Ley 37/1992.

4.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.