

BUSCADOR

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta V3117-20

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 19/10/2020

Normativa Ley 37/1992 arts. 4,5, 7-8, 93-Cinco

Descripción de hechos El consorcio consultante fue creado con la participación de una diputación provincial y entidades locales de la provincia y presta diferentes servicios medioambientales, ya sea directamente o mediante contratos de servicios con empresas especializadas, obteniendo ingresos por abastecimiento de agua, por depuración de aguas residuales y por recogida de residuos sólidos urbanos. Dichos ingresos se obtienen a través del cobro de tasas o por aportaciones de los ayuntamientos adheridos al servicio que a su vez cobran a los usuarios del mismo a través de la correspondiente tasa municipal. El consorcio consultante pretende la construcción de aproximadamente 20 depuradoras de aguas residuales con la finalidad última de cesión a los distintos ayuntamientos, si bien la gestión seguirá siendo del consorcio consultante durante un periodo de 20 años

Cuestión planteada Si las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por el consorcio consultante son deducibles.

Contestación completa 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."

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

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.

(...).".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al consorcio consultante, que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene 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 entidades públicas, el artículo 7, número 8º de la Ley 37/1992, con la 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:

a) Telecomunicaciones.

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

c) Transportes de personas y bienes.

(...).”.

El concepto de Administración pública recogido en el párrafo segundo y tercero del número 8º del artículo 7 de la Ley del Impuesto, se aplica a todos los efectos de este número, incluidos los párrafos cuarto (letra C), quinto (letra D) y sexto (letra E) del mismo número.

Por otra parte, para los párrafos cuarto, quinto y sexto de este número 8º del artículo 7 de la Ley, la no sujeción alcanza exclusivamente a aquellas operaciones que, de conformidad con lo establecido en la Ley 37/1992, tengan la consideración de prestaciones de servicios, sin que la misma sea aplicable a las operaciones que se califiquen como entregas de bienes.

De conformidad con el artículo 11.Uno de la Ley 37/1992 del Impuesto, “A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se en tenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”.

En este sentido, el artículo 8 de la Ley 37/1992 establece que “Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.”.

Estarán, en todo caso, sujetas las operaciones enumeradas en las letras a´) a m´) de la letra F) del artículo 7.8º de la Ley del Impuesto.

De la información contenida en el escrito de consulta puede deducirse que el consultante constituye una entidad del sector público si bien no tiene la condición de medio propio personificado y servicio técnico de las entidades locales y provinciales que lo forman.

De este modo, en relación a la cuestión planteada en el escrito remitido, sobre los servicios que presta el consultante, no se aplicará el supuesto de no sujeción, de conformidad con lo señalado en la letra C) del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, dado que el Consorcio consultante no ostenta la condición de medio propio personificado de las Entidades locales o provinciales que la forman.

No obstante, conforme prevé la letra D) del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, no estarán sujetos los servicios prestados por la consultante, a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas de las que depende o de otra íntegramente dependiente de estas. En todo caso, la entidad destinataria del servicio no sujeto debe tener la consideración de Administración Pública en los términos señalados en la letra B) del referido artículo 7.8º de la Ley del Impuesto.

La letra D) del artículo 7.8º de la Ley 37/1992, prevé que no estarán sujetos los servicios prestados por entidades del sector público (como el Consorcio consultante) a favor de las Administraciones Públicas de las que dependan (como las entidades locales) o de otra Administración íntegramente dependiente de estas. En todo caso, la entidad destinataria del servicio no sujeto debe tener la consideración de Administración Pública en los términos señalados en la letra B) del referido artículo 7.8º de la Ley del Impuesto, cuya letra a) incluye expresamente a las Entidades Locales.

La letra E) del artículo 7.8º de la Ley 37/1992 prevé la no sujeción igualmente a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren las letras C) y D) del mismo artículo que dependan íntegramente de la misma Administración Pública.

3.- En todo caso, estarán siempre sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones enumeradas en las letras a´) a m´) de la letra F) del artículo 7.8º de la Ley 37/1992.

A este respecto, entre estas actividades se encuentra la de distribución de agua y el transporte de bienes que tienen la condición de actividad empresarial con independencia de la naturaleza de la contraprestación. La consulta planteada se refiere a las actividades de abastecimiento de agua, depuración de aguas residuales y recogida de residuos sólidos urbanos.

En este sentido, este Centro directivo, en su contestación vinculante de 14 de mayo de 2010, número V1012-10, parecía evidenciar 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 o entidad 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, o de depuración de aguas residuales, 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 o entidad pública efectúa.

En virtud de lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, y según la información contenida en el escrito presentado, deberá diferenciarse la naturaleza de los servicios que van a prestarse.

En efecto, los servicios de distribución o abastecimiento de agua, y los servicios de depuración de aguas residuales realizadas en el ámbito de las actuaciones relacionadas con el ciclo integral del agua, dado que dichas actuaciones se encuentran enumeradas entre las actividades que de acuerdo con el artículo 7.8º de la Ley 37/1992 siempre se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que la entidad consultante debe repercutir la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente.

No obstante, cuando se trate exclusivamente de un servicio de depuración y saneamiento de aguas residuales efectuado al margen del propio suministro y distribución de agua que la entidad consultante prestara, o ante el servicio de recogida de residuos sólidos urbanos (gestión de residuos), al no encontrarse entre los enumerados en la lista de actividades del transcrito artículo 7.8º de la Ley 37/1992, constituyen prestaciones de servicios que no estarán sujetas al Impuesto cuando se presten en las condiciones previstas en el precepto anteriormente citadas, en concreto según las letras D) y E) de dicho precepto, o en cuanto que la entidad consultante es una entidad del sector público incluida en la letra D) cuando sean prestados sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

4.- En el caso objeto de consulta los servicios consultados también se prestan, según la información aportada, por una empresa especializada, sin que se aporte información suficiente que permita concluir la naturaleza pública de la misma por lo que esta contestación se va a realizar partiendo de la premisa de que el capital de dicha empresa externa es mayoritariamente privado por lo que los servicios de la empresa externa están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y deberá repercutir el impuesto al destinatario de los mismos.

Por lo que se refiere a la tributación de los servicios consultados, para la correcta aplicación de los preceptos citados al supuesto objeto de consulta deberá atenderse a los diferentes supuestos y teniendo en cuenta los pactos o contratos existentes entre el consorcio consultante y las empresas especializadas a las que se refiere el escrito de consulta, pudiendo distinguirse:

1º. La Administración Pública encomienda al prestador (una sociedad especializada) la prestación del servicio, de manera que sea esta última la que lo preste en nombre propio y por su cuenta y riesgo, autorizándole incluso a la percepción de la tasa como contraprestación de sus servicios.

En este caso, el otorgamiento de la concesión por parte del ente público concedente a favor de la sociedad no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo establecido en el artículo 7.9º de la Ley 37/1992 que dispone que:

“9º. Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

- a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario.”.

De conformidad con lo previsto en el artículo 7, número 9º, de la Ley 37/1992, transcrito anteriormente, la concesión para la gestión de los servicios consultados, en la medida en que pueden ser considerados como una concesión administrativa, es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, el canon periódico, fijo o variable, que debe satisfacer el concesionario al Ayuntamiento o al consorcio por la concesión administrativa no constituye contraprestación de una operación sujeta al citado tributo.

Por su parte, la sociedad adjudicataria debería facturar a los destinatarios del servicio el importe total de la contraprestación, repercutiendo el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo que corresponda. En este sentido, el artículo 90 de la Ley 37/1992 dispone que el impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente, y en este

sentido el artículo 91.Uno.2.5º que dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a:

“2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

5.º Los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida o tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas.”.

Por tanto, respecto de los servicios de recogida de residuos, se aplicará el tipo impositivo reducido del 10 por ciento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 91.Uno.2.5º transcrito, mientras que el resto de servicios consultados estarán sujetos al tipo del 21 por ciento.

2º. El consorcio es el que presta el servicio a los destinatarios finales pero la prestación material del mismo la efectúa una empresa contratista (sociedad especializada), que actúa en nombre y por cuenta del consorcio, percibiendo del consorcio una determinada contraprestación.

En este supuesto, el consorcio deberá, en su caso, facturar al usuario el importe de la contraprestación que se haya establecido sin sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se trate de una contraprestación de naturaleza tributaria, como una tasa, y de un servicio prestado por una entidad de las letras C) o D) del artículo 7.8º de la Ley (operación no sujeta en virtud de lo dispuesto en el artículo 7.8º de la Ley 37/1992), siempre y cuando se trate de alguno de los servicios no incluidos en la lista de la letra F), es decir en concreto para la depuración de aguas residuales que no formen parte del ciclo integral del agua, o para el servicio de gestión de residuos sólidos urbanos.

Por otra parte, cuando los servicios prestados por el consorcio abarcan todo lo relacionado con el ciclo integral del agua, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo repercutir sobre los destinatarios de las operaciones de abastecimiento del agua la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante de aplicar sobre la base imponible el tipo impositivo del 10 por ciento.

El escrito de consulta no aporta más información sobre los acuerdos existentes entre las partes, por lo que, a falta de otros elementos de prueba, parece deducirse que el servicio se presta en las condiciones de la segunda opción y estarán, en su caso, no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en las condiciones previstas en el párrafo anterior.

5.- Por lo que se refiere al ejercicio del derecho a la deducción habrá que estar a lo dispuesto en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992. Señala el artículo 92 de dicho texto legal que:

“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

(...)

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Ley.”.

Por su parte, el artículo 94 de la Ley relativo a las operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción señala que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

“1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

Si según lo previsto en puntos anteriores de esta contestación el consorcio consultante realiza operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con lo previsto en el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, dichas prestaciones de servicios constituirán operaciones no generadoras del derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Sin embargo, cuando el consorcio consultante realice operaciones sujetas y operaciones no sujetas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización de estas operaciones se ajustará a lo establecido en los artículos 92 y siguientes de la Ley del Impuesto, teniendo en cuenta en particular lo señalado en el artículo 93.Cinco, que dispone:

“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 prorrata.

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.

6.- 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.