

*La gestión fiscal en la Administración
Local: oportunidades de optimización en el
IVA y en la gestión de tributos locales*




GARRIGUES

Palma de Mallorca, 23 de marzo de 2010

*Oportunidades de optimización de la
carga tributaria en el Impuesto sobre el
Valor Añadido en el ámbito de la
Administración Local*



§
GARRIGUES

- Como regla general los Entes Públicos no tienen la condición de sujeto pasivo de IVA por las operaciones y actividades que realizan en el ejercicio de sus funciones públicas, siempre que ello no comporte distorsiones graves en la competencia.
- Por lo anterior, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) que soportan los Entes Públicos suele suponer un coste en la medida en que no tienen derecho a deducir las cuotas devengadas.
- No obstante, los Entes Públicos pueden presentar un carácter dual en la medida en que realicen operaciones empresariales junto con otras no empresariales derivadas de su función pública, situación ésta en la que podrían recuperar parcialmente el IVA soportado.
- Asimismo, existen opciones para minimizar el impacto del IVA soportado no deducible y recientes criterios de la Dirección General de Tributos (DGT) y el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) que pueden suponer una oportunidad para optimizar la gestión del IVA y reducir su coste para los entes Públicos.
- Dada la compleja casuística y la especial relevancia de la naturaleza jurídica de cada contrato celebrado con la Administración, cada supuesto concreto debe analizarse de forma específica.

- El concepto de empresario o profesional contenido en la Ley de IVA es de aplicación general y, por tanto, también resulta aplicable a los Entes Públicos.
 - Tendrán la consideración de empresarios cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de su actividad.
- No obstante, la norma excluye de la sujeción al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes Públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria, excepto determinadas actividades expresamente tipificadas y que se detallan a continuación.
- Además, determinadas operaciones realizadas por los Entes Públicos conforme a la previsión expresa contenida en la Ley se consideran sujetas a IVA en todo caso.

- En consecuencia, los Entes Públicos pueden tener carácter de empresario por las operaciones sujetas que realizan y no tener tal carácter por las actividades no sujetas enunciadas.

- Este carácter dual implica:
 - Actividades no empresariales:
 - No sujeción a IVA y limitación del derecho a la deducción del IVA soportado.

 - Actividades empresariales:
 - Exentas: no repercusión de IVA y limitación del derecho a la deducción del IVA soportado. Aplicación regla de la prorrata en la medida en que concurran junto con actividades no exentas.
 - No exentas: repercusión de IVA y generación derecho a deducir el IVA soportado.

Optimización de la tributación en IVA de los Entes Públicos

- La realización de operaciones no sujetas al IVA y/o de operaciones sujetas pero exentas del Impuesto supone una limitación del derecho de deducir las cuotas soportadas.
- Así pues, cualquier política de optimización de costes de un Ente Público debería prever las posibilidades de reducir los costes motivados por la deducción del Impuesto.
- Algunas de las distintas vías para minimizar el coste del IVA para los Entes Públicos:
 1. **No sujeción de servicios prestados por sociedad 100% dependiente del Ente Público**
 2. **Criterio de deducción del IVA soportado por bienes y servicios parcialmente afectos.**
 3. **Optimización del IVA en función de las modalidades de gestión de los servicios públicos.**
 4. **Operaciones urbanísticas en las que haya intervenido el Ente Público.**
 5. **Posible aplicación del régimen de grupos de entidades en IVA**

1. No sujeción de servicios prestados por sociedad dependiente del Ente público



- La jurisprudencia interna (TS 12/06/2004, entre otras), el TJCE (Asuntos C-235/85 y C202-90), y la DGT (V0409-07, entre otras) consideran que las sociedades de gestión directa de servicios públicos no son más que un órgano técnico jurídico del Ente Local que las ha creado por lo que las aportaciones que destinan a su financiación no puede constituir contraprestación de operaciones sujetas al Impuesto, siendo su única finalidad la dotación de recursos suficientes para el desarrollo de las funciones encomendadas.
- Necesaria distinción entre actividades de función pública de aquellas que no tienen la consideración de estrictamente públicas.
- Consecuencias:
 - El Ente Público no soportará la repercusión del IVA por los servicios recibidos.
 - La sociedad dependiente no podrá deducir el IVA soportado con ocasión de los servicios prestados.
- La aplicación de este criterio puede comportar ventajas en aquellos entes instrumentales con un importante volumen de costes de personal, costes financieros y/o con margen de beneficios elevado, en la medida en que se reduciría el volumen de IVA soportado por el Ente Público.
- Posibilidad de revisar las operaciones realizadas en los últimos 4 años y solicitar devolución de ingresos indebidos en el caso de haber efectuado la repercusión del IVA improcedentemente.

2. Deducción del IVA soportado por bienes y servicios parcialmente afectos a actividades empresariales



- La Ley del IVA excluye del derecho a la deducción las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios corrientes que no se afecten directa y exclusivamente a actividades empresariales.
- Conforme la ley del IVA (art. 95) sólo es posible la deducción parcial respecto del IVA soportado por la adquisición de bienes de inversión.
- No obstante, de conformidad con el TJCE (Securenta C-437/2006, STJCE C-515/07 y STJCE C-460/07) y recientes pronunciamientos de la DGT (V1392-09, V0886-08 o V2375-08), no se exige una afectación exclusiva a la realización de actividades empresariales de los bienes y servicios corrientes adquiridos para determinar la deducibilidad del IVA soportado en su adquisición, de forma que:
 - Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma exclusiva a la realización de operaciones no sujetas no son deducibles en ninguna proporción.
 - Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma exclusiva a la realización de operaciones sujetas son deducibles, de acuerdo con el régimen de deducciones que resulte aplicable, atendiendo a la naturaleza de las citadas operaciones.
 - Las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados indistintamente a la realización de operaciones sujetas y no sujetas resultarán deducibles, de acuerdo con el grado de utilización en el primer grupo de operaciones, siendo necesario aplicar, para determinar las cuotas de IVA deducibles, un criterio razonable y homogéneo.

3. Operaciones urbanísticas en las que haya intervenido el Ente público



- La DGT ha señalado que el Ente Público puede actuar en determinadas operaciones y actuaciones urbanísticas como sujeto pasivo del IVA por entenderse que llevan a cabo una “actividad empresarial”, como por ejemplo en entregas de parcelas cuando concurren las siguientes circunstancias:
 - a) Cuando las parcelas transmitidas estuviesen afectas a una actividad empresarial o profesional.
 - b) Cuando las parcelas transmitidas fuesen terrenos que hubieran sido urbanizados por la Administración competente.
 - c) Cuando la realización de las propias transmisiones de parcelas efectuadas por el ente público determinasen por sí mismas el desarrollo de una actividad empresarial, al implicar la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para intervenir en la producción o distribución de bienes o de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad.
- Por su parte, conforme el apartado tercero de la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, de la DGT “Los terrenos que se incorporan al patrimonio municipal en virtud de la citada cesión obligatoria forman parte, en todo caso y sin excepción, de un patrimonio empresarial, por lo que la posterior transmisión de los mismos habrá de considerarse efectuada por parte del Ayuntamiento transmitente en el desarrollo de una actividad empresarial, quedando sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sin excepción”.
- De acuerdo con lo anterior, y en aquellos casos en los que el Ente Local esté actuando como sujeto pasivo de IVA, tendrá derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas en relación con tales operaciones en los términos previstos en la LIVA.

4. Grupos de entidades en IVA



- La valoración de las operaciones entre entidades vinculadas debe realizarse a valor de mercado a efectos del IVA. Posible generación de costes adicionales a los actuales
- Obligación ya en vigor, existente desde el 1 de diciembre de 2006
- El régimen de “grupo de entidades”, aplicable por opción de las entidades de un grupo, permite determinar la base imponible de las operaciones realizadas entre las entidades que formen el grupo de entidades (dominante con participación igual o superior al 50% en las dependientes) en función únicamente de los costes que el prestador haya soportado con IVA
- Este régimen puede por tanto generar ahorros y eliminar potenciales contingencias por valoración a mercado

4. Grupos de entidades en IVA



- Para poder formar parte del Grupo de entidades la entidad dominante debe poseer, al menos, un 50% del capital social (participación directa o indirecta) de la entidad participada, (sociedad municipal) y mantener la participación durante el año natural.
- Solicitud del régimen antes del inicio del año natural en que vaya a ser de aplicación.
- El Grupo lo conformaría la entidad dominante y las dependientes que *opten (voluntariamente)* de forma individual por su aplicación: pueden incluirse las sociedades que se desee.
- Posibilidad de considerar al Ayuntamiento como entidad dominante del grupo.
 - La norma no hace distinción respecto que la entidad dominante ha de tener la condición de empresario o profesional.
 - DGT V0022-10: siguiendo el criterio de la Comisión Europea, concluye que un Ente local no puede ser dominante de un grupo si no tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del IVA.

4. Grupos de entidades en IVA



- Consolidación de cuotas con las entidades que formen el grupo
 - Presentación de declaración única agregada por el Ayuntamiento.
- Posible minoración de la repercusión de IVA al Ayuntamiento
 - Base Imponible especial vs. valor de mercado (al existir vinculación).
 - Coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto.
 - Exclusión de la base imponible de aquellos costes sin IVA (personal / financieros / margen de mercado ...)
 - Especial imputación bienes inversión.
 - La aplicación de una base imponible reducida no afecta negativamente a la recuperación de las cuotas soportadas por la entidad prestadora del servicio.

4. Grupos de entidades en IVA



● Ventajas

- Reducción de las cuotas soportadas por el Ayuntamiento o por la sociedad municipal asimilada al ente público (cuotas que supondrían un coste directo para el ente público).
- Especial interés respecto de entidades municipales cuyos costes sean principalmente de personal o financieros o realicen actividades exentas de IVA
- Evitar discrepancias respecto a la aplicación del valor de mercado en operaciones entre vinculadas.
- Efecto financiero por consolidación de cuotas.

● Inconvenientes

- Necesidad de llevar una gestión administrativa a través de un sistema de información analítica.
- Presentación de una declaración agregada por parte del ente público - inspección

*Oportunidades de optimización en la
gestión de tributos locales*



§
GARRIGUES

Oportunidades de optimización en la gestión de tributos locales



- Ejercicio de potestades de **comprobación** en la vía de gestión tributaria de las declaraciones y autoliquidaciones realizadas por los sujetos pasivos de los tributos locales en las materias cuya competencia se atribuya a los Ayuntamientos.
- Ejercicio de potestades de **inspección** de la actuación de los sujetos pasivos de los tributos locales en las materias cuya competencia se atribuya a los Ayuntamientos: (i) revisión de las declaraciones y autoliquidaciones presentadas; (ii) revisión de la existencia de hechos imposables no declarados.
- Establecimiento preferente de la obligación de presentar **autoliquidaciones**, en lugar de declaraciones, por parte de los sujetos pasivos de los tributos locales: (i) agilización de los procesos de gestión interna, (ii) traslado de la carga administrativa a los contribuyentes.
- Ejercicio de potestades de control en materia de **recaudación**: imposición de recargos y exigencia de intereses de demora.
- Estudio del posible ejercicio de la competencia de **establecimiento de determinados tributos**.

Jose Manuel Cardona Torres
Santiago Janer Busquets

GARRIGUES

Telf. +34 971 21 34 84

Fax +34 971 21 31 50

Avda. Conde de Sallent, 23, 3º

07003 Palma de Mallorca

jose.manuel.cardona@garrigues.com

santiago.janer.busquets@garrigues.com



GARRIGUES

Esta documentación en ningún caso debe ser considerada como asesoramiento legal. El contenido de la misma es de uso general y no debe ser utilizado en otra publicación ni procedimiento sin el consentimiento previo (por escrito) de J&A Garrigues, S.L.P. Esta documentación no constituye relación alguna entre el receptor de la misma y J&A Garrigues, S.L.P.



GARRIGUES

ABOGADOS Y ASESORES TRIBUTARIOS 17