

EL IVA Y LAS ENTIDADES LOCALES DE NAVARRA: ESPECIAL REFERENCIA AL AYUNTAMIENTO DE PAMPLONA¹

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN**
- II. LOS AYUNTAMIENTOS NAVARROS COMO SUJETOS PASIVOS DEL IVA**
 - a) Régimen general de las operaciones realizadas por las entidades.**
 - b) Examen pormenorizado de las operaciones y actividades principales del Ayuntamiento de Pamplona: régimen jurídico en el IVA.**
- III. LOS MUNICIPIOS NAVARROS COMO DESTINATARIOS DE ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS**
- IV. LOS DEBERES FORMALES DE LOS MUNICIPIOS NAVARROS COMO SUJETOS PASIVOS DEL IVA**
- V. LOS RÉGIMENES DE DEDUCCIÓN EN EL IVA Y SU APLICACIÓN POR LAS ENTIDADES LOCALES NAVARRAS**
- VI. LA COTIZACIÓN DEL IVA POR LAS ENTIDADES LOCALES NAVARRAS**
- VIII. NAVARRA COMO INSTITUCIÓN**

1. El presente estudio tiene su origen en el dictamen solicitado por el Ayuntamiento de Pamplona sobre el régimen jurídico del IVA en la actividad municipal de la citada entidad local, trabajo que fue impulsado también en sus orígenes por la Federación Navarra de Municipios y Concejos. El mencionado origen hace que, en muchas ocasiones, se parta del casuismo inherente a las actividades del municipio pamplonés, aun cuando las conclusiones sobre el régimen jurídico del IVA de aquellas son extensibles, *mutatis mutandis*, a las operaciones más comunes de las entidades locales navarras, lo que, a nuestro modesto juicio, puede justificar su interés trascendiendo la especificidad.

Agradecemos la autorización para su publicación en esta Revista por parte del Ayuntamiento de Pamplona y, dado que las entidades jurídicas actúan a través de personas físicas, queremos dejar constancia expresa de este agradecimiento en las personas de D. José Ignacio Astráin y D. José María Baquedano, Concejales y Director respectivamente del Área de Economía del citado Ayuntamiento.

I. INTRODUCCION

El objeto del presente estudio viene constituido por el análisis del régimen jurídico de sujeción al IVA de las operaciones y actividades realizadas por el Ayuntamiento de Pamplona, cuya área de Economía ha proporcionado la información interna (presupuestaria, de ordenanzas fiscales y de expedientes administrativos) sobre la que descansa el mismo.

El estudio pretende tener un valor no sólo interno sino también externo, en el sentido de que el Ayuntamiento de Pamplona pueda defender ante otros agentes (Hacienda foral, usuarios de servicios municipales, proveedores, etc.) los argumentos que sustentan su posición ante la sujeción, no sujeción y/o exención en el IVA de sus operaciones, al tiempo que servirá de sostén jurídico a las autoliquidaciones que debe presentar en relación con este impuesto. Por ello, en cada caso y para cada solución propuesta, se ha procurado reforzar las tesis deducibles de una interpretación del ordenamiento jurídico con argumentos fundados en la doctrina jurisprudencial y/o administrativa existente; en el primer caso, trayendo a colación las sentencias (comunitarias y/o españolas) que puedan servir en apoyo de una determinada posición; en el segundo, sobre la base de las consultas y contestaciones a las mismas realizadas por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda. En este último caso, conviene tener presente que las competencias de la Comunidad Foral de Navarra en orden a la regulación del impuesto son más formales que materiales, puesto que está obligada, de conformidad con lo dispuesto en el art. 27 del Convenio, a aplicar “los mismos principios básicos, normas sustantivas y formales vigentes en cada momento en territorio del Estado”, precepto que permanece inalterado tras la reforma del citado Convenio operada por la Ley 19/1998, de 15 de junio; en consecuencia, no se atisban problemas ni obstáculos que impidan aplicar a las actividades y operaciones del Ayuntamiento de Pamplona (pese a su sujeción formal a la Ley Foral 19/1992, de 31 de diciembre) los criterios sentados para las entidades locales homónimas de territorio común, sometidas a la Ley (estatal) 37/1992. Lógicamente, en el caso de ambas normas, se parte de la legislación vigente en 1998, aun cuando se haya optado por efectuar un *aggiornamento* de la normativa aplicable a fecha 1 de enero de 1999².

El examen del régimen jurídico de sujeción al IVA se hará bajo una doble perspectiva: de una parte, trataremos los criterios generales de sujeción de los entes públicos y, de otra, estudiaremos casuísticamente las operaciones y actividades fundamentales del Ayuntamiento de Pamplona (deducibles de los Presupuestos municipales para 1998) con el propósito de establecer, para cada una de ellas, su sujeción, no sujeción y/o exención. La doble premisa utilizada busca facilitar a los responsables municipales su tarea en relación con la gestión y liquidación del IVA, ya que las operaciones más comunes verán determinado su régimen jurídico *ad hoc*, en tanto que el aplicable para actividades cuyo régimen no haya sido objeto de especificación podrá ser fácilmente deducido de las consideraciones generales, de forma que no quede actividad alguna (por esporádica u ocasional que pueda ser) en la que no pueda determinarse su posición frente al impuesto.

Lógicamente, el estudio no se detiene en la posición del Ayuntamiento de Pamplona como empresario o profesional –sujeto pasivo del IVA– y/o como entidad que realiza fun-

2. No obstante, hay que tener en cuenta que las operaciones del Ayuntamiento se han enjuiciado sobre la base de los Presupuestos municipales y de las Ordenanzas fiscales vigentes en 1998, de modo que, sobre todo, en el caso de las modificaciones introducidas en estas últimas para 1999, será pertinente realizar las adaptaciones oportunas, adaptaciones que serán aún más necesarias cuando la Comunidad Foral adapte la delimitación de los conceptos de tasas y precios públicos a la doctrina del Tribunal Constitucional, de modo similar al efectuado en el ámbito estatal por la Ley 25/1998, de 13 de julio y ya realizado por otros territorios forales (así, por ejemplo, Decreto Foral 73/1988, de 15 de septiembre, de la Diputación Foral de Guipúzcoa). Creemos, sin embargo, que sobre la base del Convenio y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal Superior de Justicia de Navarra no es preciso que el Ayuntamiento espere a la adaptación del Parlamento Foral (existe un Borrador de Proyecto de Ley Foral que reproduce, sin excepciones, la solución estatal) para considerar aplicable directamente la adaptación meritada, aunque este extremo pertenece a la decisión de los responsables municipales.

ciones públicas en régimen de Derecho Público (supuestos de no sujeción) sino que también deberá determinar su régimen como sujeto obligado a soportar el ejercicio de la repercusión en las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen sus proveedores, aspecto éste decisivo para establecer el régimen de deducción de las cuotas soportadas que sea procedente recomendar. No obstante, y para este problema en concreto, habrá que coherente las exigencias del régimen jurídico con las derivadas del sistema contable, ya que el régimen de deducción (al existir distintas alternativas según la normativa vigente) propuesto habrá de ser aquél que mejor se atempere a los intereses municipales, entendida esta expresión como síntoma de ponderación entre la cuota tributaria y las exigencias contables y organizativas demandadas para el logro de aquélla. Expresado en términos concretos, sería escasamente útil la recomendación de un régimen de deducción cuyos beneficios (en términos de cuota a ingresar) fuesen inferiores a los costes organizativos, de gestión, etc., que demandase su implantación. De acuerdo con esta idea, y a la vista de los datos contenidos en los Presupuestos municipales (completados con las exigencias, en su caso, de reorganización administrativa y/o contable que pudiera implicar la elección de un determinado régimen de deducción, exigencias que habrán de ser valoradas por los responsables municipales), pensamos que la solución deseable es efectuar las oportunas simulaciones que permitan sustentar la decisión final.

Finalmente, cabe reseñar que este estudio y sus recomendaciones se ciñen al Ayuntamiento de Pamplona como entidad con personalidad jurídica propia y diferenciada; esta aparente obviedad sirve para sentar la exclusión del tratamiento del régimen jurídico en el IVA de otros organismos, entidades, sociedades, etc., pertenecientes a la órbita municipal y a los que, en algún caso, no pueden trasladarse miméticamente las conclusiones obtenidas en relación con el Ayuntamiento. Ello no es óbice para extraer del estudio ciertas conclusiones sobre la forma jurídica de prestación de determinados servicios públicos por parte de las entidades locales, puesto que –al menos para el legislador español– la forma jurídica incide sobre el régimen jurídico del IVA, no siendo, por tanto, indiferente que un servicio municipal sea prestado directamente por el Ayuntamiento, a través de una concesión administrativa, a través de un organismo autónomo o mediante la constitución, ad hoc, de una sociedad anónima. En este sentido, el dictamen no se pronunciará sobre decisiones que incumben a los responsables políticos de las entidades locales, pero sí aspira a suministrar a los informantes técnicos los presupuestos en que fundar la defensa de las ventajas (y el examen de los inconvenientes) que puede engendrar cualquiera de las opciones admisibles en Derecho. En este punto (que, en ocasiones, se abordará de forma oblicua) nuestra posición será descriptiva en cuanto que las posibles ventajas jurídicas, económicas, etc., pueden verse enervadas por consideraciones de gestión, políticas, etc., cuya última decisión no nos corresponde realizar.

II. LOS AYUNTAMIENTOS NAVARROS COMO SUJETOS PASIVOS DEL IVA.

a) Régimen general de las operaciones realizadas por las entidades locales.

La condición de sujetos pasivos del IVA de los entes públicos no constituye, en nuestro ordenamiento, una cuestión pacífica como consecuencia de las peculiaridades de la transposición por nuestro legislador de la normativa comunitaria y, en concreto, del art. 4.5 de la Sexta Directiva³, peculiaridades que van a verse acrecentadas como consecuencia de la

3. El precepto en cuestión señala: “Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la consideración de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

Ley de Tasas y Precios Públicos de 1989 y su incidencia indirecta en las operaciones no sujetas al IVA realizadas por los entes públicos; por otro lado, la sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre y su incidencia sobre el art. 24 de la citada Ley de Tasas ha venido a complicar aún más la cuestión⁴, siendo, por tanto, preciso efectuar unas breves consideraciones preliminares, partiendo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) y el entendimiento de ésta por las autoridades españolas. La Sentencia del TJCE de 25 de julio de 1991 ha señalado que la expresión “en el ejercicio de sus funciones públicas” utilizada por el art. 4.5.1º de la Sexta Directiva debe referirse a las actividades “que realizan los organismos de Derecho público en el marco del régimen jurídico que les es propio, salvo las actividades que ejercen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados”, añadiendo la Sentencia del TJCE de 17 de octubre de 1989 que “el párrafo 2º del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los Estados miembros están obligados a considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades puedan ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a distorsiones graves de la competencia, pero no están obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la imposición”.

La particularidad del legislador estatal (y del foral), plasmada ya en la Ley 30/1985 y en la Ley navarra 24/1985, consistió, aparentemente, en identificar las operaciones “realizadas en el ejercicio de funciones públicas” que no producen distorsiones en la competencia en base al criterio derivado de la naturaleza de la contraprestación, de manera que las operaciones gratuitas y/o con contraprestación tributaria estarían no sujetas al considerarse que su realización por los entes públicos no distorsiona el mercado⁵; a la inversa, estarían sujetas el resto de operaciones con contraprestación distinta de la tributaria, lo que, de facto, implicaría que éstas producen distorsiones en la competencia (y/o que no son realizadas en el ejercicio de funciones públicas o en régimen de Derecho público) debiendo, por tanto, sujetarse a gravamen. Y si traemos a colación este criterio referido a normas derogadas es porque, de consuno con el desarrollo reglamentario de la primitiva Ley y con la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT), se va a perpetuar en la vigente normativa. No obstante, antes de la promulgación de la Ley de Tasas y Precios Públicos, existían pronunciamientos administrativos que parecían apartarse de este criterio diferencial, estableciendo la no sujeción al IVA de “las operaciones realizadas por las Corporaciones Locales al margen o con independencia del ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales, aunque dichas operaciones se realicen mediante precio”⁶; tras la ley citada, la DGT consideraba⁷ que “en nuestra legislación, el precio público no tiene naturaleza de contraprestación tributaria, por lo que quedarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las entidades públicas efectúen en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional cuya contraprestación consista en precio público”; no obstante, el criterio que parece desprenderse de la doctrina administrativa es ambiguo, puesto

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la consideración de sujetos pasivos cuando efectúen las operaciones enumeradas en el Anexo D, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante”.

4. Como hemos señalado anteriormente, el Estado ha ajustado la LGT, la Ley de Tasas y Precios Públicos y la Ley de Haciendas Locales a la citada doctrina a través de la Ley de 13 de julio de 1998, sin que, hasta la fecha, la Comunidad Foral haya efectuado una adaptación similar, lo que puede plantear problemas a los municipios navarros, no sólo de cara a la determinación del régimen de sujeción al IVA, sino también de cara a la aprobación de las Ordenanzas fiscales para 1999. Como ya hemos advertido el Proyecto de Ley Foral (cuyo borrador ha sido elaborado por el Departamento de Administración Local del Gobierno de Navarra) guarda evidentes concomitancias con la normativa estatal, normativa cuya aplicación por los municipios de régimen común ha sido deferida al 1 de abril de 1999, de conformidad con lo previsto en la Disposición Transitoria Undécima de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

5. E, indirectamente, al considerar que la financiación tributaria implica el ejercicio de una función pública.

6. Contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos de 20 de mayo de 1987 y de 12 de junio de 1989.

7. Consulta de 18 de septiembre de 1990.

que no queda claro si se identifica, automáticamente, exacción del precio público con ejercicio de una actividad empresarial o profesional o si existen excepciones a este automatismo⁸; ambigüedad que parece desaparecer cuando, por ejemplo, la propia DGT reconoce⁹ que el hecho de que la contraprestación consista en un precio público “no es un criterio válido para determinar automáticamente el carácter empresarial de la actividad y, por tanto, la sujeción al impuesto”.

En cualquier caso como veremos, la Ley Foral 19/1992 parece perpetuar la idea de calificar las actividades municipales por el tipo de contraprestación, en vez de hacerlo en función de causas objetivas o subjetivas; la idea del legislador puede provocar una diferenciación en la sujeción al IVA en función de las fuentes de financiación de los servicios públicos por parte de los Ayuntamientos. Sin embargo, con base en la doctrina jurisprudencial europea sobre la Sexta Directiva (y esta idea encuentra base, incluso, en la errática posición del Ministerio de Economía y Hacienda español), cabe defender que la sujeción o no al IVA de las actividades y operaciones municipales no depende de la naturaleza (tributaria o no) de la contraprestación, sino del régimen jurídico a que se someten aquéllas, de forma que si éste es el propio de las entidades públicas (en nuestro caso, locales) la operación y/o la actividad ha de considerarse no sujeta al IVA, salvo que la actividad, aun llevada a cabo en el ejercicio de funciones públicas, pueda ser realizada, en competencia con la entidad pública, por agentes privados, en cuyo caso procedería la sujeción¹⁰; en otros términos, si un municipio navarro presta directamente un servicio público de su competencia, en el régimen que le es propio como entidad local, y siempre que este servicio no esté incluido dentro de las operaciones contempladas en el art. 7.8, párrafo quinto de la Ley Foral del IVA, la prestación de servicios estará no sujeta, aunque no se perciba contraprestación¹¹ o aunque ésta tenga naturaleza no tributaria (precios públicos e, incluso, privados). En consecuencia, entendemos que la exigibilidad de tributos o precios (públicos o privados) o la prestación gratuita de un servicio de competencia municipal no es criterio válido por sí mismo para determinar la sujeción o no al IVA de cualquier actividad municipal.

Otro aspecto que merece ser destacado es el ámbito subjetivo de la no sujeción a que se refiere la Sexta Directiva y la normativa foral, donde las discrepancias son menores, especialmente tras la reforma de 1992. En efecto, la Sentencia del TJCE de 25 de julio de 1991 (reiterando la doctrina sentada en las sentencias de 11 de julio de 1985, 26 de marzo de 1987, 17 de octubre de 1989 y 15 de mayo de 1990) ha señalado que la no sujeción al IVA de las operaciones realizadas por los entes públicos exige la concurrencia de dos requisitos cumulativos: la presencia de un ente público y el desarrollo de sus actividades en el ejercicio de sus funciones públicas, es decir, en régimen de Derecho público, correspondiendo la determinación de este último a las autoridades nacionales. Y es, precisamente, sobre el concepto de ente público donde se han suscitado algunas discrepancias que permiten hablar, en parangón con la afirmado anteriormente sobre la naturaleza de la contraprestación, de una posible discriminación en la sujeción al IVA en función del régimen subjekti-

8. Así, la consulta de la DGT de 18 de septiembre de 1990 consideraba no sujetos al IVA los servicios de autorización para la venta ambulante en la vía pública cuando sean objeto de una concesión o autorización administrativa, aunque la contraprestación sea un precio público, ni tampoco las concesiones o autorizaciones administrativas por las que se autoriza la utilización de la vía pública, así como su vuelo o subsuelo. Más recientemente, la DGT (consulta de 12 de abril de 1995, aplicable, por tanto, a la normativa vigente) señalaba que “no están sujetas al IVA las operaciones efectuadas por un ayuntamiento consistentes en la concesión o autorización de ocupación de la vía pública para la instalación de atracciones feriales, con independencia de cual sea la naturaleza de la contraprestación (tasas, precio público u otra)”.

9. Consulta de 14 de septiembre de 1993.

10. Obsérvese que la igualdad entre agentes públicos y privados, en este caso, no es puramente jurídica, ya que siempre habrá una desigualdad en la prestación del servicio motivada por el diferente régimen jurídico a que se encuentren sometidos ambos operadores, y ello incluso en el supuesto de que la actividad municipal venga impuesta por normas legales, es decir, aun en el supuesto de que la actividad sea indisponible para el Ayuntamiento. Piénsese en el caso de los cementerios municipales, sobre el que volveremos más adelante.

11. La no percepción de contraprestación plantea el problema de la asimilación de los servicios municipales gratuitos o lucrativos al autoconsumo, que, evidentemente, implica la sujeción.

vo de prestación de servicios públicos por parte de los ayuntamientos y, en general, por parte de las entidades locales. La doctrina administrativa española es constante¹² al señalar que la no sujeción del art. 7.8 de la Ley Foral del IVA únicamente es aplicable cuando las entregas de bienes y las prestaciones de servicios son realizadas por entidades locales *stricto sensu*, habiendo de entender por tales entidades sólo las contempladas en el art. 3 de la Ley Foral 6/1990, de 2 de julio y considerando que la no sujeción al IVA por la prestación de los servicios locales sólo se produce en los supuestos previstos en las letras a) y b) del art. 192.2 de la citada norma, pero no cuando aquéllos son prestados, por ejemplo, mediante una sociedad mercantil cuyo capital pertenezca íntegramente a la entidad local. Claramente, el art. 7.8 cuarto párrafo de la LFIVA establece la inaplicación de la no sujeción cuando los entes públicos “actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles”¹³, norma que, similar a su homónima estatal, debe entenderse, más allá del nominalismo, en el sentido de excluir del ámbito de la no sujeción aquellas actividades de las entidades locales realizadas instrumentalmente a través de entidades y/o personas jurídicas sometidas al régimen jurídico-privado; en algún caso (por ejemplo, organismos autónomos de carácter comercial¹⁴) la prestación del servicio público local a través de entes interpuestos puede plantear problemas de cara a determinar la no sujeción al IVA, aun cuando en la mayoría de los supuestos el régimen jurídico no ofrecerá dudas. La disipación de dudas no exime de considerar las repercusiones que en el IVA tiene el hecho de que el municipio decida prestar determinados servicios públicos a través de fundaciones¹⁵, empresas públicas, sociedades anónimas locales y, en general, a través de cualquier entidad –con personalidad jurídica diferenciada– que actúe sometida al ordenamiento privado, puesto que, en estos casos, las eventuales ventajas de la gestión descentralizada y del sometimiento al Derecho privado pueden verse enervadas por la sujeción al IVA, aun cuando, a la inversa, esta sujeción posibilitará la deducción del impuesto soportado por la adquisición de bienes

12. Así la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 7 de septiembre de 1994 afirma que tanto la Sexta Directiva como la ley española “contemplan exclusivamente a organismos de Derecho público y no cabe predicar tal carácter de la empresa reclamante, aun cuando la totalidad de las acciones pertenezca al Ayuntamiento”.

Por su parte, la Resolución de la DGT de 17 de febrero de 1986 estima sujetas al IVA las operaciones realizadas por una sociedad anónima-empresa municipal de aguas cuyo capital esté suscrito íntegramente por el ayuntamiento consultante y que tiene como único objeto social el abastecimiento de agua potable y el servicio de alcantarillado y depuración de aguas residuales en régimen de gestión directa.

Con la normativa vigente, la consulta de la DGT de 7 de septiembre de 1994 señala que “la actividad de prestación de servicios de recogida de residuos efectuada por una sociedad anónima municipal, con personalidad jurídica distinta del propio ayuntamiento, no entra dentro del campo de aplicación de la no sujeción del IVA, constituyendo prestaciones de servicios sujetas a dicho tributo”.

Más recientemente, la consulta de la DGT 12 de enero de 1998 considera que “están sujetas al IVA las operaciones realizadas por una sociedad mercantil a favor de un ayuntamiento o de otras personas y consistentes en trabajos de suministro de agua, limpieza o recogida de residuos, cualquiera que sea la forma en que se establezca la contraprestación. Según se desprende de la factura aportada por el consultante, el servicio de suministro de agua, alcantarillado y basura es prestado por una sociedad mercantil, quedando sujetos estos servicios al IVA al tipo general del 7%”.

También la jurisprudencia española sigue esta línea y así la Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 1995 considera inoperante la no sujeción de los servicios prestados por organismos públicos cuando el servicio se gestiona a través de sociedades anónimas municipales, considerando que la no sujeción es subjetiva y requiere la concurrencia de dos requisitos: la prestación directa, es decir, la actuación sin intermediarios por parte del ente local y, en segundo lugar, la actuación administrativa debe encontrarse regida por normas jurídico públicas y no, como el caso que nos ocupa, por el Derecho mercantil.

13. No obstante, la consulta de la DGT de 13 de marzo de 1987 consideraba que “tampoco tienen tal consideración de empresarios o profesionales las entidades distintas de las que tengan naturaleza jurídica de empresa privada o empresa mixta que, estando integradas en la Administración del Estado, realizan únicamente entregas de bienes o prestaciones de servicios para el propio Estado o para entidades de naturaleza no empresarial integradas en el Estado. Los criterios de no sujeción indicados no se aplicarán cuando se trate de personas que, al menos en parte, efectúen operaciones a título oneroso para terceros”.

14. El art. 196 de la LFAL y el art. 194.b) de la Ley Foral de Haciendas Locales sólo hablan de organismos autónomos locales, sin establecer la dicotomía contemplada en el art. 3 de la Ley Foral de Hacienda Pública de Navarra, entre los de carácter administrativo y los de carácter comercial.

15. En la consulta de la DGT de 26 de mayo de 1997, se considera que una Fundación municipal que desarrolla actividades culturales (no exclusivamente a título gratuito) ha de considerarse empresario o profesional a efectos del IVA; no obstante, se encuentran exentas del IVA las prestaciones de servicios relativas a representaciones teatrales, musicales, etc., añadiendo que “la exención no se extiende a otras entregas de bienes o prestaciones de servicios que pueda realizar la Fundación ni tampoco a las operaciones respecto de las cuales la consultante sea destinataria, aunque destine los bienes o servicios adquiridos a la realización de operaciones exentas conforme el art. 20.Uno.14^o”.

y servicios precisos para la actividad. E, incluso, ha de tenerse en cuenta la doctrina (como hemos señalado, errática) de la DGT en torno a la sujeción o no de las operaciones realizadas por entidades de carácter administrativo, dada la variada tipología de éstas que obligaría a un examen casuístico, de escaso interés actual (pero posible en el futuro) para el Ayuntamiento de Pamplona¹⁶.

La normativa vigente plantea a los municipios importantes problemas instrumentales en orden a determinar la aplicación o no de la sujeción contemplada en el art. 7.8 de la Ley; por un lado, determinar cuándo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por un ente público se llevan a cabo en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y, por otro, establecer los mecanismos contables que permitan individualizar los ingresos derivados de actividades de esta clase. La primera cuestión (que es la básica en estos momentos) supone determinar si los arts. 4 y 5 de la LFIVA son aplicables a las entidades locales, en qué medida y respecto de qué actividades. Y la determinación de cuándo un ayuntamiento realiza, a efectos del IVA, una actividad empresarial o profesional no sólo es decisiva para resolver el supuesto que nos ocupa, sino, con carácter general, para resolver la sujeción al IVA, puesto que, como veíamos anteriormente, la naturaleza de la contraprestación (tributaria o no) no constituye un criterio válido para determinar, automáticamente, el carácter empresarial de la actividad municipal¹⁷. De forma didáctica, la consulta de la DGT de 15 de abril de 1998 señala que “están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los ayuntamientos en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, mediante contraprestación consistente en un precio público [aunque, como señala la propia consulta, la exacción de éste no sirve, *per se*, para calificar la actividad municipal como empresarial o profesional]. Por el contrario, no estarán sujetas al mencionado impuesto las operaciones realizadas por los ayuntamientos al margen o con independencia del ejercicio de actividades empresariales o profesionales, aunque la contraprestación de dichas operaciones esté constituida por un precio público”.

Con independencia del casuismo inherente a la multiplicidad de actividades municipales, será preciso ofrecer los criterios generales que permitan determinar cuándo el Ayuntamiento de Pamplona realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, puesto que ello es presupuesto inexcusable para determinar la sujeción o no al impuesto y, como hemos visto, de aplicación anterior a la posible influencia que pueda tener el carácter tributario o no de la contraprestación. En este

16. Así, la consulta de la DGT de 10 de abril de 1997 (referida a una entidad gestora de carácter administrativo con personalidad jurídica propia y carente de ánimo de lucro cuyo objeto es promover toda clase de actividades musicales y difundir, mediante actuaciones, la música de la Orquesta Sinfónica de Galicia) estima que “resulta posible que en alguna de estas operaciones tenga cabida en la exención contemplada en el art. 20.1.14º de la Ley 37/1992”, de donde se colige que considera a las actividades citadas (pese a ser realizadas por un organismo administrativo) como sujetas al IVA, puesto que si estimase posible la subsunción en el art. 7.8 evidentemente no cabría la aplicación de la exención, al estar no sujetas las operaciones.

En el caso de las mancomunidades de municipios, la consulta de la DGT de 7 de mayo de 1997 señala que “tienen, a efectos de lo previsto por el art. 7.8º de la Ley del IVA, el carácter de entes públicos, pudiéndose aplicar a sus operaciones la no sujeción prevista por el citado precepto, si concurren los requisitos establecidos en el mismo. Por ello, cuando dichas operaciones se financian con las aportaciones de los entes mancomunados, tal y como ocurre en el supuesto planteado en la presente consulta, serán éstos los destinatarios de los referidos servicios, constituyendo las citadas aportaciones la contraprestación no tributaria de las mencionadas operaciones que, por consiguiente, estarán sujetas y no exentas del IVA. Por tanto, la Mancomunidad deberá repercutir a los entes destinatarios de sus operaciones el importe del IVA correspondiente, estando éstos obligados a soportar la citada repercusión”.

Obsérvese como en el supuesto que motiva la consulta, el elemento decisivo para establecer la sujeción es la inexistencia de contraprestación tributaria por parte de los ayuntamientos, de forma que la DGT permite llegar al resultado paradójico de la sujeción, al equiparar las aportaciones municipales a la mancomunidad a prestaciones no tributarias.

17. La consulta de la DGT de 15 de abril de 1998 (reafirmando doctrina anterior) señala que “el hecho de que la contraprestación de las operaciones esté constituida por un precio público no es un criterio válido por sí mismo para determinar automáticamente el carácter empresarial de la actividad municipal y, por tanto, la sujeción al impuesto de dichas operaciones, ya que si bien esta correlación se producirá normalmente, en otros casos el precio público puede constituir la contraprestación de operaciones no sujetas al impuesto”.

sentido, conviene tener presente que los arts. 4 y 5 de la LFIVA son de aplicación general a todos los sujetos pasivos, incluidos por tanto los entes locales, quienes “tendrán la condición de empresarios 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, así como, en todo caso, cuando sean urbanizadores de terrenos o promotores de edificaciones para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título”¹⁸; en el último supuesto, la actuación ocasional de una sola de estas operaciones convertiría a la entidad local en empresario a efectos del IVA y, por tanto, al arrendamiento, la urbanización de terrenos o la promoción de edificios estará sujeta al impuesto¹⁹. En esta línea y en relación con el mismo problema (que será objeto de tratamiento específico en el examen casuístico de las actividades desempeñadas por el Ayuntamiento de Pamplona), la doctrina administrativa²⁰ ha aclarado que “estarán sujetas al IVA las entregas de bienes inmuebles efectuadas por el ayuntamiento cuando tales entregas se realicen en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional”, señalando los supuestos en que se produce esta circunstancia: a) cuando “los bienes inmuebles transmitidos estuviesen afectos a una actividad empresarial de carácter empresarial o profesional a efectos del IVA desarrollada por el ayuntamiento; b) en el supuesto de que los bienes inmuebles transmitidos fuesen terrenos que hubiesen sido urbanizados por el ayuntamiento o edificaciones promovidas o realizadas por el ayuntamiento para su venta, adjudicación o cesión por cualquier título”; a la inversa, el Ministerio de Economía y Hacienda no considera que exista actividad empresarial o profesional cuando se trate de ventas esporádicas efectuadas por el municipio con la finalidad de obtener recursos para financiar inversiones, es decir, cuando no estemos en presencia de entregas continuadas efectuadas en el marco de una actividad comercial²¹.

De la subsunción subjetiva de los ayuntamientos en las normas contempladas en los arts. 4 y 5 de la LFIVA se desprende la obligación que pesa sobre dichos entes locales de diferenciar entre su patrimonio adscrito al ejercicio de funciones públicas y su patrimonio empresarial o profesional; habrá que determinar qué bienes de inversión se encuentran afectos a actividades empresariales o profesionales, puesto que la transmisión de aquéllos se encontrará sujeta al IVA, como ha señalado tanto la doctrina administrativa²² como jurisprudencial²³, fundándose en lo previsto en el art. 4.2.b) de la LFIVA. En este sentido, es imprescindible que la entidad local diferencie, mediante su contabilidad y sus inventarios, entre el patrimonio afecto a actividades sujetas (incluyendo las que pudieran estar exentas) y a actividades empresariales o profesionales, a fin de cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias.

Las consideraciones realizadas sobre el régimen jurídico en el IVA de los municipios navarros se han centrado, implícitamente, en los hechos impositivos **entregas de bienes y prestaciones de servicios**, pero también cabe que los entes locales realicen los restantes

18. Consultas de la DGT de 29 de enero y de 15 de abril de 1998.

19. La consulta de la DGT de 28 de junio de 1995 considera que no existe sujeción al IVA en el supuesto de constitución por un Ayuntamiento de una renta vitalicia a cambio de la adquisición de una serie de bienes, ya que el ente local no estaría actuando en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional en los términos de los arts. 4 y 5 de la LFIVA.

20. Consulta de la DGT de 9 de marzo de 1995.

21. La sujeción al IVA no presupone la posible aplicación de alguna de las exenciones contempladas en el art. 17 de la LFIVA, del mismo modo que los supuestos de no sujeción no determinan la inaplicación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aspecto éste que, por pertenecer al casuismo del tributo, será tratado específicamente más adelante.

22. Consulta de la DGT de 14 de septiembre de 1993.

23. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 19 de abril de 1995 afirma que “las transmisiones realizadas... están sujetas al IVA por formar parte las parcelas del patrimonio empresarial de la Corporación Local transmitente”.

hechos gravados en el citado impuesto, es decir, **adquisiciones intracomunitarias de bienes e importaciones**. Dada la escasa trascendencia que pueden tener estas últimas en la actividad de las entidades locales, haremos referencia a las primeras y, en este sentido, cabe señalar que el Ayuntamiento de Pamplona estará sujeto al IVA cuando adquiera bienes muebles corporales a título oneroso desde otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el proveedor ostente la condición de empresario o profesional y los bienes sean transportados desde aquel Estado al territorio de aplicación del IVA navarro; conviene, sin embargo, tener presente que la sujeción así determinada no implica, per se, el gravamen de la operación, puesto que, conforme el art. 23 de la LFIVA, las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en territorio navarro estuviera no sujeta (supuestos del art. 7.8) o exenta (de conformidad con el art. 17 de la LFIVA, relativo a las operaciones interiores) gozarán, a su vez, de exención en el impuesto. En consecuencia, todas las consideraciones efectuadas en torno a las actividades y operaciones encuadrables en los supuestos de no sujeción contemplados en el art. 7.8 de la LFIVA son trasladables al hecho imponible “adquisición intracomunitaria de bienes”, si bien con la importante matización de que, en caso de operaciones interiores, la entrega de bienes está no sujeta, mientras que en caso de adquisición intracomunitaria, dicha entrega está sujeta pero exenta. Matización que no ignora la existencia de adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetas, en concreto, las contempladas en el art. 14 de la LFIVA, precepto que puede desempeñar un papel importante para las entidades locales, aun siendo conscientes que el hecho imponible que ahora examinamos tiene una trascendencia marginal para la mayor parte de los municipios navarros. En este sentido, las entidades locales no están sujetas al IVA por este tipo de adquisiciones cuando no actúen como empresarios o profesionales (es decir cuando adquieran los bienes en el ejercicio de sus funciones públicas²⁴, en el sentido visto anteriormente) y el volumen de las mismas sea inferior a 1.300.000.- pesetas durante el año natural anterior²⁵; junto a ello, ha de tenerse presente que las entidades locales pueden utilizar este hecho imponible para beneficiarse de tipos impositivos inferiores a los españoles no sólo a través de las adquisiciones intracomunitarias no sujetas en función de límites cuantitativos sino también mediante el régimen de ventas a distancia que, de conformidad con el art. 13.1.d) de la LFIVA, no se considera subsumido en esta modalidad del hecho imponible del impuesto²⁶.

Una vez examinadas las operaciones interiores y las adquisiciones intracomunitarias de bienes, procede entrar a estudiar el régimen de las operaciones exentas, contempladas en el art. 17 de la LFIVA, precepto donde se contempla una pluralidad de entregas de bienes y prestaciones de servicios (que, en algunos casos, afectan a los Ayuntamientos) cuya heterogeneidad dificulta un tratamiento genérico, hasta el punto que su comprensión sólo es posible partiendo de un examen casuístico de las operaciones sujetas llevadas a cabo por el Ayuntamiento de Pamplona; sin perjuicio de que al realizar éste ahondemos en este punto, sí podemos realizar aquí alguna consideración general. En primer lugar, y ello tiene importancia si se pone en relación con las tesis expuestas en relación con los supuestos de no sujeción del art. 7.8 de la LFIVA, las exenciones presuponen la sujeción de la actividad municipal al IVA, de donde se infiere que el municipio tendrá, previamente, que determinar si la actividad está sujeta para, caso de obtener una conclusión positiva, determinar si es o no aplicable a la misma alguno de los supuestos de exención de las operaciones contemplados en el art. 17. Y la importancia –teniendo en cuenta la descentralización funcional, pero sobre todo, orgánica, en la prestación de determinados servicios públicos de carácter municipal– viene dada por el hecho de que una actividad (prestada directamente por el munici-

24. El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 28 de octubre de 1991, ha entendido que las entidades públicas no pueden ser calificadas como empresarios o profesionales cuando ejercen sus funciones públicas, aunque en su actuación se generen derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

25. Esta no sujeción, sometida a límites cuantitativos, no opera cuando se trate de adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos ni de bienes sometidos a gravamen por alguno de los Impuestos Especiales.

26. El citado precepto de la Ley Foral del IVA contiene una norma de reenvío al art. 68.Tres de la norma estatal homónima.

pio) puede estar no sujeta al amparo del art. 7.8 de la LFIVA pero la misma actividad (al ser prestada de forma indirecta a través de sociedades mercantiles, fundaciones, etc.) puede estar gravada en base al mismo precepto, de forma que, en este segundo caso, habrá que determinar si, no obstante la inaplicación de la no sujeción (que, como hemos visto, se refiere a entregas de bienes y prestaciones de servicios prestadas **directamente** por los entes públicos), las operaciones llevadas a cabo en el seno de la actividad sujeta por razones subjetivas están exentas por subsumirse en alguno de los supuestos del art. 17 de la LFIVA. Junto a ello, hay que tener en cuenta que el art. 17 de la LFIVA contempla exenciones objetivas y/o mixtas (donde se requiere que la operación interior –entrega de bienes o prestación de servicios– sea realizada por una persona concreta), pero nunca exenciones subjetivas, es decir, que determinadas operaciones resulten ser objeto del meritado beneficio fiscal por el sólo hecho de ser prestadas por una entidad local. Tras estas consideraciones, procede reseñar algunas de las exenciones contempladas en el normativa foral cuya aplicación a los municipios (o a alguna de las entidades, con personalidad jurídica diferenciada, a través de las cuales prestan servicios públicos de competencia local) puede destacarse en términos generales, teniendo presente, como hemos señalado, que el estudio de las exenciones sólo puede realizarse al socaire del examen de cada una de las operaciones municipales en concreto, examen éste que realizaremos con posterioridad. Así, pueden entenderse aplicables a las entidades locales las siguientes exenciones previstas en la normativa navarra del IVA:

- a) Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria realizadas por entidades de derecho público (piénsese en las denominadas Casas de Socorro) que se extiende a los servicios de alojamiento, alimentación, suministro de medicamentos, etc., no comprendiendo, entre otros, los servicios veterinarios.
- b) El transporte de enfermos o heridos en ambulancias, supuesto que también puede ser de aplicación a determinadas entidades locales.
- c) La educación, enseñanza escolar, de idiomas, formación profesional y servicios de guardería prestados por entidades de derecho público²⁷; esta exención tiene algunas excepciones (por ejemplo, las relativas a las operaciones de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o residencias de estudiantes).
- d) Las prestaciones propias de bibliotecas, archivos, museos, monumentos, jardines y las representaciones teatrales, musicales, audiovisuales, cinematográficas o la organización de exposiciones y manifestaciones similares llevadas a cabo por entidades de derecho público²⁸.
- e) Los servicios prestados por entidades de derecho público a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física siempre que dichos servicios estén relacionados de forma directa con las prácticas²⁹.

27. El concepto de “entidades de derecho público” utilizado por el legislador foral en el art. 17 es distinto del concepto de “entes públicos” del art. 7.8 y, en consecuencia, para gozar de la exención es indiferente que los servicios de educación sean prestados directamente por el Ayuntamiento o, ad exemplum, por una sociedad municipal.

28. No obstante, la exención presenta, en ocasiones, perfiles difusos. Así, la consulta de la DGT de 28 de julio de 1993 considera sujetas al IVA la organización por las Corporaciones Locales de bailes y espectáculos mediante contraprestación, no siendo aplicable la exención contemplada en el art. 20.1.14º de la Ley estatal, toda vez que los referidos servicios no pueden calificarse como servicios culturales, sino que tienen carácter recreativo.

29. También aquí el casuismo puede resultar abrumador; así, por ejemplo, la consulta de la DGT de 29 de enero de 1998 considera “sujetas al IVA las prestaciones de servicio que el ayuntamiento consultante efectúe en el ejercicio de su actividad empresarial mediante contraprestación, consistente en precio público, por la explotación de una piscina municipal”.

No obstante el casuismo, hay que diferenciar entre la explotación de una piscina municipal con fines lúdicos y con fines educativos; por ejemplo, que los alumnos de los colegios de Pamplona utilicen piscinas municipales para completar su educación física entraría dentro del ámbito de la exención contemplada en este precepto. Por su parte, la terminología utilizada por el precepto de la LFIVA implica que la exención es aplicable tanto si la prestación de servicios se concierne directamente con los practicantes deportivos como si se produce concertación con entidades que los agrupan y/o representen (en el ejemplo citado, el colegio al que pertenecen los alumnos).

- f) Las entregas de terrenos rústicos y otros que no tengan la condición de edificables, las de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación, así como las segundas y ulteriores entregas de edificaciones (incluidos los terrenos) cuando tengan lugar tras su rehabilitación o construcción. Estamos ante un conjunto de exenciones –ligadas a actuaciones urbanísticas– que requieren un conjunto de requisitos y donde la LFIVA establece una serie de excepciones, cuyo examen sería aquí ocioso realizar³⁰. En la medida en que esta exención puede afectar a determinadas operaciones urbanísticas del Ayuntamiento y/o de la Gerencia de Urbanismo³¹, será objeto de tratamiento específico al examinar el casuismo de las operaciones municipales³². Uno de los problemas que plantea la aplicación de este conjunto de exenciones urbanísticas viene determinado por el hecho de precisar si la aplicación de las mismas a las entidades locales implica que la operación esté sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 4.3.a) de la LFIVA, aun cuando la doctrina administrativa es clara al respecto³³. Conviene advertir que las relaciones IVA-ITP en el sentido deducible de la contestación administrativa sólo se producirá cuando la transmisión urbanística goce de exención en el IVA, pero no cuando pudiera estimarse que la transmisión está no sujeta en base al art. 7.8 de la Ley Foral, ya que la compatibilidad entrambos tributos únicamente opera respecto de las operaciones exentas, y no en relación con las operaciones no sujetas, aunque esta posición –deducible de una interpretación conjunta de los arts. 4 y 7 de la Ley Foral– puede chocar con la posición del Ministerio de Hacienda³⁴.

La consulta de la DGT de 18 de octubre de 1994 considera sujeta al IVA la venta de entradas efectuada por un Ayuntamiento para un partido de baloncesto, sin que sea relevante el destino (benéfico o no) que haya de darse a los ingresos; por su parte, la consulta de la DGT de 16 de febrero de 1998 considera que están sujetos pero exentos los servicios relativos a la explotación de un frontón efectuados por un Ayuntamiento para personas físicas y percibiendo precios públicos.

30. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de abril de 1998, comentando la excepción a la exención contemplada en el art. 20.1.20 de la LIVA, señala que para determinar el concepto “en curso de urbanización” utilizado por el legislador debe acudirse a la normativa urbanística, considerándose el terreno en curso de urbanización –en el sistema de compensación– cuando se hayan aprobado por el órgano urbanístico competente la constitución de la Junta de Compensación. En el caso concreto, los terrenos (sobre los que existía plan de ordenación de centro de interés turístico nacional –equivalente a plan parcial de ordenación del suelo–) y junta de compensación, estaban en curso de urbanización a efectos de la interpretación del meritado precepto de la LIVA.

31. El concepto de transmisión incluye también las permutas; así la consulta vinculante de 24 de octubre de 1997 señala que “estará sujeta al IVA y no exenta del mismo la entrega del local comercial al ayuntamiento consultante, en permuta con un inmueble transmitido por éste, sobre el que se edificó el referido local. El tipo impositivo aplicable a esta operación es el del 16%. No obstante, en lo que respecta al devengo de la referida cuota, éste se produjo en el momento en que el Ayuntamiento efectuó la transmisión del inmueble a la promotora de la construcción del local. En cuanto a la repercusión del tributo, debe tenerse en cuenta que, en la permuta efectuada por el consultante, éste ya ha satisfecho con la entrega del terreno el IVA que grava la entrega del local comercial recibido a cambio, por lo que no está obligado a satisfacer cantidad alguna adicional en concepto de impuesto”.

32. La consulta de la DGT de 30 de julio de 1997 considera sujetas al IVA las entregas de parcelas efectuadas por un Ayuntamiento cuando se trate de terrenos que han sido urbanizados por la propia entidad local. Por el contrario, la urbanización de terrenos mediante el sistema de compensación no está sujeta al IVA; no obstante, si el ayuntamiento ha urbanizado el terreno que, posteriormente, transmite, la entrega de dicho terreno se encuentra sujeta al IVA, sin que pueda afectarle la exención prevista en el art. 20.1.20º de la Ley estatal, por tratarse de un terreno urbanizado por el transmitente.

33. En este sentido, la consulta de la DGT de 4 de julio de 1997 señala que las transmisiones de bienes inmuebles de un ayuntamiento a la SEPES (Sociedad Estatal de Promoción y Equipamiento del Suelo) están sujetas al IVA, aunque les serían de aplicación las exenciones contempladas en los números 20 y 22 del art. 20.Uno de la Ley, así como la posibilidad de renunciar a dichas exenciones en los términos previstos en el número Dos del citado artículo; en caso de que las citadas transmisiones resultaren exentas, la citada operación quedaría sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de conformidad con el art. 4.Cuatro de la Ley 37/1992.

34. Recuérdese que la consulta de 9 de marzo de 1995 niega que exista actividad empresarial o profesional en el caso de ventas esporádicas de bienes inmuebles por parte de un Ayuntamiento con el objetivo de financiar inversiones, añadiendo que en caso de estar sujetas, podrían gozar de alguna de las exenciones contempladas en los números 20, 21, 22 24 o 25 del art. 20.Uno de la Ley estatal. Concluye la citada consulta afirmando lo siguiente: “Estarán sujetas al ITPAJD las entregas de bienes: a) en el supuesto de que el ayuntamiento no las efectuase en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional; b) en el supuesto de que el ayuntamiento las realizase en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y estuvieran sujetas al IVA, pero estuviesen exentas de este último impuesto en virtud de lo previsto en el art. 20 de su Ley”.

- g) Los arrendamientos que tengan la consideración de prestaciones de servicios, con importantes excepciones que afectan al Ayuntamiento de Pamplona, y que prácticamente circunscriben la exención al arrendamiento destinado a vivienda, no así al que tenga por objeto locales comerciales, depósito o almacenamiento de bienes, estacionamiento de vehículos y, en general, aquellas operaciones que sirvan para instalar en los bienes arrendados alguna actividad empresarial o profesional.
- h) Un conjunto de operaciones financieras, contempladas en el art. 17.1º.14º de la LFIVA, de escasa trascendencia en la actividad municipal; no obstante, sí cabe traer a colación la Resolución del TEAC de 25 de mayo de 1994 que señala que los intereses devengados por el aplazamiento en el pago del precio de las viviendas por parte de una Comunidad Autónoma (y la doctrina sería válida igualmente para las entidades locales) que actúa como promotora de viviendas de protección oficial están “sujetos pero exentos”, puesto que “en ningún caso puede derivar en una discriminación en la exención o no exención por que en vez de una entidad financiera sea la propia Administración la que financie directamente mediante préstamos las viviendas de protección oficial o de protección pública”³⁵.
- i) La prestación de servicios de asistencia social, efectuados por entidades de Derecho público (y cabe recordar el sentido amplio de esta expresión, no referida exclusivamente al Ayuntamiento, aunque sujeta a limitaciones³⁶) y referidas a la protección de la infancia y de la juventud, asistencia a la tercera edad, educación especial, asistencia a transeúntes, acción social comunitaria y familiar, etc., habiendo de aclarar que la exención se extiende a los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte. Igualmente hay que diferenciar entre la exención por la prestación de servicios a que estamos haciendo alusión y la posible sujeción de las ejecuciones de obras (incluso las realizadas por el ayuntamiento) precisas para la realización de dichas prestaciones³⁷.

Con este examen genérico de las exenciones de posible aplicación a las actividades municipales, podemos dar por terminado el examen general del marco jurídico de sujeción al IVA de las principales actividades realizadas por las entidades municipales navarras, con-

En el primero de los supuestos hay que entender que la no sujeción al IVA (en cuanto la transmisión no se efectúa en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional) supone la inaplicación del precepto contenido en el art. 4.3.a) de la LFIVA que, claramente, habla de operaciones exentas de este impuesto, precepto que encuentra su homónimo en el art. 7.5 de la normativa reguladora del ITPAJD. El único supuesto en que una operación no sujeta al IVA puede tributar por el ITPAJD se produce en el caso de transmisiones de bienes inmuebles incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, de conformidad con la última frase de la normativa reguladora del ITP. De forma que ni siquiera cabe argumentar una confusión por parte del legislador en la utilización de los términos exención y no sujeción, ya que aparecen perfectamente diferenciados a la hora de determinar la tributación de las transmisiones de bienes inmuebles en el ITP.

35. Piénsese en el caso de que el Ayuntamiento de Pamplona financie directamente los préstamos destinados a esta finalidad o supuestos de actuación municipal de carácter crediticio (por ejemplo, préstamos para la rehabilitación de viviendas en el Casco Antiguo); ello hace que traigamos a colación esta exención, aun reconociendo su escasa virtualidad en los momentos presentes.

36. Así, la consulta de la DGT de 31 de octubre de 1997 considera que los servicios prestados por una entidad mercantil consistentes en la actividad domiciliar de niños, ancianos, enfermos, disminuidos físicos y psíquicos y en servicios de asistencia social propios de una residencia de la tercera edad constituyen prestaciones de servicios incluidas entre las que se mencionan en el art. 20.Uno.8º de la Ley del IVA, tributando al tipo del 7%; por el contrario, tributarán al tipo del 16% los servicios de limpieza, conserjería y mantenimiento de residencias de la tercera edad efectuados por la entidad consultante.

Para aclarar el sentido de la contestación, conviene reseñar que la consultante es una entidad mercantil no pública que realiza servicios de asistencia social cuya contraprestación se satisface por los ayuntamientos que contratan sus servicios. La postura contraria al reconocimiento de la exención se funda en que se trata de una entidad mercantil y no un establecimiento privado de carácter social, como exige la Ley, punto éste importante en caso de que el municipio decida, por ejemplo, contratar con determinadas entidades este tipo de asistencia.

37. Así, la consulta de la DGT de 12 de enero de 1998 considera que “están sujetas y no exentas del IVA las ejecuciones de obras para la construcción de dos edificios destinados a residencia de ancianos. Las ejecuciones de obras para la construcción de dos edificios que se van a destinar a residencia de ancianos tributarán al tipo del 7%, dado que los ayuntamientos a que se refiere el escrito de consulta no los destinan a la realización de una actividad empresarial y siempre que las referidas ejecuciones de obra cumplan los restantes requisitos establecidos en el art. 91.Uno.8 de la Ley del Impuesto. En otro caso, el tipo impositivo aplicable sería del 16%”.

fiando que cualquier operación no recogida en el estudio casuístico que sigue pueda ver determinado su régimen mediante la aplicación deductiva de los criterios generales. En este sentido, y antes de adentrarnos en el casuismo, conviene, siquiera sea a efectos didácticos, efectuar un resumen general de la posición de las entidades locales ante el IVA, resumen que se concentra en los siguientes puntos:

- A) Los municipios navarros realizan entregas de bienes y prestaciones de servicios no sujetas al IVA cuando desempeñan funciones públicas en régimen de Derecho Público y ello con independencia de la naturaleza de la contraprestación (tributo, precio público o privado) percibida; como regla general (aunque admita excepciones³⁸) las entregas de bienes y prestaciones de servicios están no sujetas al IVA cuando la contraprestación es de naturaleza tributaria. Ello no implica, sin embargo, que no pueda predicarse la sujeción de operaciones realizadas en el ejercicio de funciones públicas cuando la actividad pueda ser realizada concurrentemente por el sector privado y ello con independencia de la naturaleza de la contraprestación y del sometimiento de la actividad municipal al régimen jurídico-público.
- B) La no sujeción contemplada en el art. 7.8, primer párrafo de la LFIVA sólo es aplicable cuando las operaciones interiores se realizan directamente por el municipio (o, por entidades de Derecho público en que se estructura orgánicamente, caso de la Gerencia de Urbanismo); en consecuencia, están sujetas en todo caso las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a través de empresas públicas, mixtas, mercantiles y, en general, a través de cualquier persona jurídica sometida al régimen jurídico-privado y ello también con independencia de la naturaleza de la contraprestación, es decir, aunque ésta sea tributaria³⁹, de ahí que hayamos advertido que dicha naturaleza no sea un criterio válido en todos los casos para determinar la sujeción o no al IVA, ya que, en caso de gestión indirecta de servicios municipales prima esta forma de prestación subjetiva⁴⁰ sobre la influencia que, en el régimen jurídico del IVA, pueda tener la naturaleza de la contraprestación percibida⁴¹.
- C) Las operaciones realizadas directamente por el municipio en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional mediante contraprestación consistente en un precio público o privado están, en principio, sujetas al IVA⁴².

38. Así, la consulta de la DGT de 26 de mayo de 1992 considera sujetas al IVA las entregas del Boletín Oficial de la Provincia y la prestación de servicios de publicidad consistente en la inserción de anuncios en el mismo mediante contraprestación de naturaleza tributaria (tasas).

39. Así, la consulta de la DGT de 13 de enero de 1998 considera que “los servicios prestados por una empresa como concesionaria del servicio de gestión de residuos sólidos urbanos estarán sujetos al IVA y no exentos del mismo, cualquiera que sea la naturaleza de la contraprestación tributaria o no tributaria a percibir de los destinatarios”.

El supuesto a que se contrae la consulta hace referencia a un ayuntamiento que adjudica a una empresa la prestación del servicio de gestión de residuos sólidos urbanos; la prestación del servicio por parte de los usuarios se somete al pago de una tasa (es decir, de un tributo) que se percibe por la empresa concesionaria.

40. La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de abril de 1992 afirma que cuando el servicio de recogida de residuos no se preste directamente por los entes mencionados en la normativa del IVA, la operación estará sujeta al impuesto. En consecuencia, cuando una sociedad anónima municipal es la que presta el servicio (aunque la totalidad de las acciones pertenezcan al ayuntamiento) las operaciones efectuadas por aquélla no entran en el campo de aplicación de la no sujeción previsto en la normativa del tributo.

41. La consulta de la DGT de 12 de enero de 1998 señala que “están sujetas al IVA las operaciones realizadas por una sociedad mercantil a favor de un Ayuntamiento o de otras personas y consistentes en trabajos de suministro de agua, limpieza o recogida de residuos, cualquiera que sea la naturaleza de la contraprestación”.

En sentido similar (aunque sin hacer referencia a la naturaleza de la contraprestación) la consulta de la DGT de 29 de abril de 1997 señala que “tributarán por el IVA al tipo impositivo del 7% las prestaciones de servicios efectuadas por la entidad mercantil consultante para Ayuntamientos, industrias y particulares, consistentes en la recogida de los productos objeto de consulta (restos de poda, residuos de jardinería, residuos orgánicos industriales, residuos sólidos urbanos y lodos de depuradoras) para su posterior tratamiento por dicha entidad”.

42. A partir de 1998 desaparece la diferenciación entre operaciones y actividades que determinaba la no sujeción de éstas cuando las operaciones principales de la actividad se financiasen, en un porcentaje superior al 80%, mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

- D) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que la entidad local realice en el ejercicio de las actividades enumeradas en el párrafo quinto del art. 7.8 de la LFIVA están, en cualquier caso, sujetas al IVA, siendo indiferente, en estos supuestos, la naturaleza de la contraprestación⁴³ o que los servicios públicos locales se gestionen directamente por el ayuntamiento y/o a través de entidades –públicas o privadas– con personalidad jurídica diferente. Del conjunto de actividades señaladas en dicho precepto, las que pueden tener algún interés para las entidades locales son las siguientes: telecomunicaciones⁴⁴; distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía; transporte de personas y bienes⁴⁵; obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior; explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial; almacenaje y depósito y actividades de matadero⁴⁶.
- E) En caso que, por aplicación de los criterios anteriores, ciertas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios del Ayuntamiento de Pamplona (o de entidades con personalidad jurídica diferenciada, lo cual es más factible) estuvieran sujetas al IVA, habrá que determinar, *ex post*, la aplicación o no de alguno de los casos de exención previstos en el art. 17 de la LFIVA, de forma que pueda completarse la trilogía en las operaciones locales, diferenciando entre operaciones sujetas, operaciones no sujetas y operaciones sujetas pero exentas.
- F) Determinadas operaciones realizadas por el ayuntamiento en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional (asumiendo, en consecuencia, la condición de sujeto pasivo del IVA) y, en concreto, las relativas a entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución de derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos estarán, normalmente, sujetas pero exentas en el IVA. Esta circunstancia determinará la excepción a la incompatibilidad entre el IVA y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y, por tanto, la sujeción a este último tributo, de forma

43. La consulta de la DGT de 12 de enero de 1998 señala que “en todo caso, estarán sujetas al impuesto, cualquiera que sea la naturaleza de la contraprestación, las actividades que se detallan en la lista del art. 7.8°. Entre dichas actividades sujetas se encontrará la distribución de agua (...). No estarán sujetos al IVA los servicios públicos de recogida de residuos sólidos urbanos, prestados directamente a los ciudadanos por un ayuntamiento y siendo financiados mediante contraprestación de naturaleza tributaria (tasas)”. En el mismo sentido, la consulta de la DGT de 23 de mayo de 1997 (sobre la sujeción al IVA de la tasa de seguridad aeroportuaria) se decanta en pro de la sujeción, ya que los servicios aeroportuarios están encuadrados dentro de la previsión contenida en el art. 7.8. quinto párrafo, d), “sin que a tales efectos tenga relevancia el hecho de que sean prestados por un ente público mediante contraprestación de naturaleza tributaria”.

Ello explica que la sociedad anónima Servicios de la Comarca de Pamplona (persona jurídica cuyo capital pertenece a la Mancomunidad de la Comarca de Pamplona) repercute el IVA no sólo por el abastecimiento de agua, sino también por el canon de saneamiento cuya naturaleza tributaria es evidente. En el caso del servicio de recogida de basura (facturado conjuntamente con el servicio de agua) y cuya cuota tributaria (tasa) se determina, indirectamente, en función del valor catastral del inmueble, no procedería la repercusión del IVA si dicho servicio se prestara directamente por el Ayuntamiento de Pamplona, puesto que la operación estaría no sujeta. La sujeción deriva, en los momentos presentes, del hecho de que la prestación del servicio se realiza indirectamente por una entidad local (en este caso, una sociedad anónima perteneciente a la Mancomunidad), existiendo dudas razonables sobre la legalidad de la repercusión del IVA sobre la tasa de basuras hasta 1998 (puesto que, hasta ese momento, era directamente la Mancomunidad, es decir, una entidad local quien prestaba el servicio y, como hemos visto, la recogida de basuras no constituye un supuesto recogido en el párrafo quinto del art. 7.8 de la LFIVA).

La consulta de la DGT de 13 de enero de 1997 ha considerado el carácter de entes públicos de las Mancomunidades de municipios, señalando, en principio, la no sujeción de sus operaciones; no obstante, en caso de que las operaciones se financien a través de aportaciones de los entes mancomunados, la doctrina administrativa se pronuncia a favor de la sujeción y no exención, debiendo, en consecuencia, la mancomunidad repercutir a los entes locales destinatarios de sus operaciones el IVA correspondiente.

44. Por ejemplo, piénsese en televisiones (sea por onda o por cable) locales.

45. Así, es indiferente –de cara a la sujeción al IVA– que el servicio urbano de autobuses se preste por el Ayuntamiento, por una empresa municipal, por la COTUP, etc.

46. Conviene advertir que no hemos agotado el elenco de operaciones sujetas en todo caso por imperativo del art. 7.8 de la LFIVA, sino que, simplemente, hemos hecho referencia a aquéllas que pueden tener algún tipo de incidencia en las entidades locales.

Las consultas de la DGT de 4 de mayo y de 13 de junio de 1989 consideran que están sujetas y no exentas las operaciones realizadas por un Ayuntamiento en el ejercicio de la actividad de matadero, incluso aunque la contraprestación percibida sea una tasa; la sujeción se produce aunque la actividad municipal consista en la cesión de la instalación apropiada para que los ganaderos o carniceros sacrifiquen, desuellen y limpien el ganado, siendo la única intervención de la entidad local la referida al control sanitario.

que, dentro de las operaciones sujetas pero exentas en el IVA, cabe hablar de una subdistinción, según que la operación esté, a su vez, sujeta o no al ITP; en estos supuestos, es indiferente la naturaleza de la contraprestación así como la entidad que realiza la operación, de forma que la sujeción al ITP afectaría no sólo a entidades sometidas al régimen jurídico-privado, sino también al propio ayuntamiento⁴⁷. Conviene advertir, empero, que la posición del Ministerio de Economía y Hacienda en este punto considera sujetas al ITP no sólo las operaciones inmobiliarias exentas realizadas por las entidades locales sino también aquéllas que puedan acogerse a alguno de los supuestos de no sujeción contenidos en el art. 7.8 de la LFIVA, y, en concreto, cuando la transmisión de bienes no hubiera sido efectuada por el ayuntamiento en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Esta posición puede ser combatida desde una interpretación conjunta y sistemática de la normativa reguladora del IVA y del ITP donde la excepción a la regla general de la incompatibilidad entre ambos tributos se refiere exclusivamente a operaciones *exentas*, no afectando, en consecuencia a operaciones *no sujetas*⁴⁸.

- G) Los municipios navarros (incluso cuando actúan en el ejercicio de sus funciones públicas y con sujeción al régimen que le es propio⁴⁹) pueden realizar los hechos imponibles **adquisición intracomunitaria de bienes e importaciones**. *Ad maiorem*, esta circunstancia afectará a cualesquiera clase de organismos o personas jurídicas que presten servicios municipales bajo cualquier forma de gestión. En el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, conviene advertir que gozan de un régimen especial respecto de las operaciones interiores, puesto que aquéllas que estuvieran no sujetas y/o exentas, en el caso de que la entrega de bienes se hubiera producido en territorio español, estarán exentas en el IVA, de donde se desprende que la trilogía de operaciones interiores que efectuábamos anteriormente experimenta variaciones en el caso que nos ocupa y así es posible distinguir entre operaciones sujetas y operaciones exentas (aquéllas que, de haber sido realizadas en España, estuvieran no sujetas –art. 7.8– o exentas –art. 17–). Hay, sin embargo, un supuesto marginal de no sujeción que, en lo que ahora interesa desde la perspectiva de las entidades locales, afecta a las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por el ayuntamiento, siempre que se cumplan dos requisitos: en primer lugar, que no actúe en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y, en segundo lugar, que el volumen de las mismas sea inferior a 1.300.000.- pts.

47. Así, las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1993 y de 20 de octubre de 1995 han señalado que, mientras que los arrendamientos de servicios de los entes públicos están sujetos al IVA, las concesiones administrativas están sometidas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Por su parte, la Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 1993 (aunque referida a un puerto autónomo) señala que, con anterioridad a la Ley de Tasas y Precios Públicos, los cánones pagados por el uso de concesiones administrativas no estaban sujetos al IVA, razón por la cual no constituían actividad sometida al impuesto y, en consecuencia, las cuotas soportadas en el desarrollo de dicha actividad no resultan deducibles ni se tendrán en consideración para la aplicación de la regla de prorrata.

48. El hecho de que la técnica legislativa sea defectuosa (como sucede en el supuesto que nos ocupa) no implica que el sujeto pasivo deba sufrir, por vía de interpretación administrativa, las consecuencias de dicho defecto. En el caso de las operaciones inmobiliarias, basta la realización de entregas de bienes (o prestaciones de servicios, caso de los arrendamientos) ocasionales para que el legislador considere que se ha llevado a cabo una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA; de acuerdo con esta idea, lo coherente es entender que, en las meritas operaciones, es indiferente que el interviniente sea un ente local que actúa en el ejercicio de funciones públicas, puesto que la conclusión lógica es, en cualquier caso, la sujeción de la operación al IVA, sin perjuicio de la aplicación de alguna de las exenciones contenidas en el art. 17 de la LFIVA. No obstante, al considerar (con dudoso criterio) que las operaciones inmobiliarias de los ayuntamientos pueden llevarse a cabo fuera del ejercicio de una actividad empresarial o profesional –lo que aboca a la no sujeción en base al art. 7.8– la propia Dirección General de Tributos llega a una solución sin salida puesto que las operaciones no sujetas no pueden estar exentas y, por tanto, no pueden estar sometidas a gravamen en el ITP. Y de nada vale defender, en sede doctrinal (aunque sea correcto) que el art. 7.8 está, en determinados supuestos, recogiendo casos de exención verdadera, ya que, reiteramos, el error del legislador en la calificación no puede ir en perjuicio del sujeto pasivo.

49. En el caso del hecho imponible “adquisición intracomunitaria de bienes” la sujeción se produce aún en el caso de personas jurídicas que no actúen en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional; por su parte, en el caso del hecho imponible “importaciones” es indiferente, según la normativa, el fin al que destinen los productos importados y la condición del importador.

En el caso del hecho imponible **importaciones** conviene resaltar que el legislador contempla un conjunto de exenciones heterogéneas, de las que, en su caso, podrían tener interés para las entidades locales las siguientes: bienes destinados a organismos caritativos o filantrópicos; productos farmacéuticos con ocasión de competiciones deportivas internacionales; bienes importados a favor de la educación, empleo o promoción social de personas con minusvalía; bienes importados por entidades públicas en beneficio de las víctimas de catástrofes; bienes importados en el marco de relaciones internacionales del Ayuntamiento; publicaciones y documentos de terceros países, así como de material audiovisual de carácter educativo o cultural procedente de la ONU; importación de objetos de colección o de arte destinados a su exposición por museos, etc.⁵⁰.

Una vez efectuadas las conclusiones generales sobre el régimen de sujeción al IVA de las operaciones realizadas por las entidades locales, procederemos al examen casuístico de las actividades del Ayuntamiento de Pamplona, estableciendo, respecto de las principales, su sujeción, no sujeción y/o exención; lógicamente no abordaremos el estudio de todas y cada de las operaciones que realiza la citada entidad local, sino sólo de aquéllas que tengan trascendencia cuantitativa (vía ingresos presupuestarios) o cualitativa, de forma que el régimen aplicable a las no examinadas en concreto deberá ser deducido de las conclusiones sentadas anteriormente.

b) Examen pormenorizado de las operaciones y actividades principales del Ayuntamiento de Pamplona: régimen jurídico en el IVA.

El análisis de las actividades y operaciones realizadas por el Ayuntamiento de Pamplona⁵¹ se llevará a cabo partiendo, básicamente, de los datos proporcionados por los Presupuestos y las Ordenanzas fiscales para 1998⁵²; con el primero de los documentos se facilita el trabajo de cara a la identificación contable ulterior de las operaciones; con las Ordenanzas, se aclara la contraprestación (tributaria o no) de los servicios municipales, aun cuando recordemos una vez más que este criterio no sirve, por sí mismo, para determinar la sujeción o no al impuesto.

Ninguna observación especial merece la financiación municipal contemplada en los capítulos primero y segundo del Presupuesto de ingresos (impuestos directos e indirectos, respectivamente) dada su no sujeción al IVA⁵³ y, en consecuencia, entraremos en el examen de alguno de los conceptos contemplados en el capítulo tres (tasas y otros ingresos). Dentro de este, sí encontramos actividades y operaciones sujetas, en principio, a gravamen, destacando las siguientes:

- a) La venta de chatarra y material de desecho (código económico 31101) está, en principio, sujeta y no exenta en el IVA, por tratarse de una operación realizada en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, no suponiendo el desarro-

50. Al igual que en otros casos de exenciones, nos hemos limitado a reseñar aquéllas que pueden tener algún tipo de relación con alguna operación de importación susceptible de ser realizada por el Ayuntamiento de Pamplona, sin pretender agotar el elenco de exenciones en las importaciones, a la vista del previsible escaso peso que este tipo de hecho imponible tiene en la actividad de las entidades locales.

51. Debemos recordar, aunque en el texto hagamos frecuentemente la dicotomía, que la diferenciación entre actividades y operaciones de las entidades públicas ha dejado de ser trascendente, de cara al régimen jurídico del IVA, a partir del 1 de enero de 1998.

52. Véase la observación contemplada en la introducción sobre los datos facilitados por el Ayuntamiento (1998) y las conclusiones sobre la legislación (proyectables sobre 1999).

53. La consulta de la DGT de 23 de febrero de 1994 indica que no tienen la consideración de actividades empresariales o profesionales (y, por tanto, no están sujetas al IVA) las actividades llevadas a cabo por los Ayuntamientos para gestionar la recaudación de sus propios tributos y/o de los pertenecientes a otras entidades públicas.

llo de funciones públicas⁵⁴; por su parte, el tipo de gravamen será el general del 16%.

- b) La venta de publicaciones (código económico 31201) por parte del Ayuntamiento –sean ordenanzas, planos municipales, folletos, etc.– están sujetas y no exentas en el IVA, siéndoles de aplicación, en general, el tipo superreducido del 4%, de acuerdo con el art. 37.Dos.2º de la LFIVA⁵⁵.
- c) Los ingresos por fotocopias de planos (código económico 31401), por expedición de documentos (código económico 32101), por placas, patentes, distintivos (código 32102) o por licencias de taxis y vehículos de alquiler (código 32103) presentan, pese la heterogeneidad de las operaciones, el dato común de generar contraprestaciones de carácter tributario (en concreto, tasas) de acuerdo con lo dispuesto en las Ordenanzas núms. 6 y 7 del Ayuntamiento de Pamplona⁵⁶. En todos los supuestos contemplados, es posible advertir el ejercicio de funciones públicas por parte de la entidad municipal (e, inversamente, la inexistencia de actividad empresarial o profesional), por lo que nos decantamos por considerar las operaciones como no sujetas en base al art. 7.8 de la LFIVA. Las mismas consideraciones hay que realizar en torno a los ingresos por la celebración de matrimonios⁵⁷, aun cuando, en este caso, conviene destacar que la contraprestación obtenida por el Ayuntamiento no es de naturaleza tributaria, sino que consiste en un precio público, según se establece en la Norma 8.9⁵⁸.
- d) La actividad de seguridad engloba operaciones diferenciables, como son la retirada de vehículos de la vía pública (código 32204), los aparcamientos vigilados (código 32205) y la circulación de grandes transportes (código 32206). En este último caso, se exige por el Ayuntamiento de Pamplona el pago de una tasa (Ordenanza núm. 8) y el servicio que se presta podría considerarse encuadrado dentro del ejercicio de funciones públicas por parte de la entidad municipal, de forma que cabe decantarse por la no sujeción⁵⁹. Distintas son las consideraciones que hay que realizar en torno a la retirada de vehículos de la vía pública, que genera ingresos de naturaleza no tributaria, en concreto precios públicos de acuerdo con la Norma 8.12⁶⁰; de conformidad con la tipificación del servicio contenido en la normativa municipal citada, creemos que la actividad está sujeta al IVA, sin que sea aplicable ninguno de los supuestos de exención contemplados en el art. 17 de la LFIVA, siendo el tipo impositivo aplicable del 16%; no obstante, la doctrina de la DGT considera estas operaciones no sujetas al no realizarse en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional, doctrina que puede esgrimirse

54. En las conversaciones y discusiones mantenidas sobre los borradores anteriores de este documento, los responsables municipales entienden, sin embargo, que estamos en presencia de un supuesto de no sujeción, con argumentos defendibles pero no asumibles por nuestra parte; salomónicamente, nos sometemos a la contestación a la consulta que, en su caso, puede elevarse a la Hacienda Foral. Debemos, sin embargo, recordar que el informe de Arthur Andersen elaborado en 1990 se pronunciaba a favor de la sujeción y no exención.

55. No obstante, la consulta de la DGT de 17 de febrero de 1997 ha considerado que el tipo impositivo aplicable a las entregas de planos callejeros será el general del 16% dado que tales planos no se subsumen en los conceptos de “mapa” o de “libro”.

56. Las conclusiones sentadas en el texto son válidas para 1999 a la vista de las Ordenanzas del Ayuntamiento de Pamplona, publicadas en el Suplemento núm. 1 del BON de 31 de diciembre de 1998.

57. Posibilidad abierta a los municipios tras la reforma introducida por la Ley estatal 35/1994.

58. Es dudoso –o al menos, discutible– que la prestación del servicio público consistente en la celebración de matrimonios civiles genere el pago de un precio público, siendo más conveniente la exigibilidad de una prestación tributaria (en concreto, una tasa). En cualquier caso, esta consideración –de lege ferenda– no empece nuestra consideración favorable a la no sujeción de la actividad.

59. El ejercicio de funciones públicas, en este caso, se hace patente si tenemos en cuenta la obligación de solicitar autorización para transitar, exigible en virtud del art. 222 del Código de la Circulación.

60. Ordenanza núm. 12 para 1999. Creemos que el problema fundamental que plantea la sujeción o no al IVA viene determinado por la difusa configuración del hecho imponible y, sobre todo, de los supuestos de no sujeción (art. 3 de la Ordenanza fiscal). Cabría postular que la retirada de vehículos previa solicitud de particulares (propietarios) sí estaría sujeta a gravamen, en tanto que podría advertirse el ejercicio de funciones públicas en el caso de que la actividad municipal se preste (de oficio o a instancia de parte) como consecuencia de la transgresión de normas jurídicas (prohibiciones de estacionamiento, etc.).

frente a la Hacienda Foral⁶¹. En el caso de los ingresos obtenidos por el Ayuntamiento como consecuencia de la utilización de aparcamientos vigilados⁶², la prestación del servicio de vigilancia (no la utilización del dominio público) determina la exigibilidad del correspondiente precio público a los usuarios (Norma 8.7) y, por tanto, lo decisivo para propugnar la sujeción no viene constituido por la naturaleza de la contraprestación sino por la tipificación de la operación deducible de la normativa municipal, puesto que el precio público parece no exigirse por el aparcamiento en la vía pública (utilización privativa del dominio público), sino por la prestación del servicio de vigilancia, lo que aboca a propugnar su sujeción al IVA⁶³, al tipo general del 16%, resultando difícil enervar esta conclusión en base a la existencia de un posible ejercicio de una función pública (la de vigilancia de vehículos, de perfiles difusos). En todo caso, y con base en la doctrina administrativa reseñada, creemos que sería posible variar la conclusión anterior, siempre y cuando se modificase el hecho generador del precio público que, en los momentos actuales, percibe el Ayuntamiento de Pamplona por el servicio de aparcamiento vigilado. De cara a 1999 se ha producido una importante novedad, plasmada en la Norma Reguladora de los Precios Públicos por el estacionamiento de vehículos de tracción mecánica dentro de las zonas de estacionamiento limitado y restringido que obliga a reformular parcialmente las consideraciones precedentes⁶⁴ sólo en lo que atañe a las ZER y ZEL (ya que las críticas sobre la configuración del hecho generador del precio público por la prestación del servicio de vigilancia en aparcamientos vigilados subsiste), en cuanto la determinación del presupuesto fáctico cuya realización determina la exigibilidad del precio público supone el ejercicio de una función pública, amparable en la LFHL; en este sentido, debemos pronunciarnos a favor de la no sujeción en el IVA, todo ello sin dejar de señalar la conveniencia de exigir una tasa (y no un precio público) por la utilización privativa del dominio público, aun cuando sobre esta cuestión pesan las consideraciones que efectuábamos anteriormente sobre la no adecuación de la normativa de la Comunidad Foral a la doctrina del TC sobre la distinción entre tasas y precios públicos.

- e) La actividad de enseñanza (código 32301) está sujeta, pero exenta, en virtud de lo previsto en el art. 17.1.6 de la LFIVA, incluyendo en el ámbito de la exención las entregas de bienes y prestaciones de servicios directamente relacionadas con la misma, salvo las expresamente exceptuadas por la normativa foral⁶⁵.

61. En concreto, la consulta de la DGT de 2 de octubre de 1997 considera la no sujeción al IVA de las operaciones de retirada de vehículos particulares efectuadas a través de una empresa municipal; sin embargo, la empresa que lleva a cabo tales operaciones deberá repercutir el IVA al Ayuntamiento, quien no podrá deducir las cuotas soportadas puesto que no utiliza estos servicios en la realización de las operaciones contempladas en el art. 92.1 de la Ley estatal.

62. La consulta de la DGT de 1 de marzo de 1994 considera que el precio de los servicios de aparcamiento establecido en el pliego de condiciones de la concesión de explotación no constituye la contraprestación acordada respecto de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuyos destinatarios sean entes públicos, habida cuenta que se trata precisamente del precio que el concesionario se compromete a cobrar a los usuarios por prestarles sus servicios y, por consiguiente, no resulta de aplicación a este supuesto lo previsto en el art. 88.Uno, párrafo segundo de la Ley.

Ha de tenerse en cuenta, no obstante, que, de acuerdo con la Norma del Ayuntamiento de Pamplona reguladora del precio público en cuestión, éste no ampara la utilización de los aparcamientos en régimen de concesión, los cuales se registrarán por su normativa especial.

63. La consulta de la DGT de 15 de abril de 1998 señala que el estacionamiento de vehículos de tracción mecánica en las vías públicas dentro de zonas con limitación de horario, actividad por la que el municipio consultante percibe precios públicos, no está sometido al IVA, pese a la existencia de una contraprestación no tributaria.

Sin embargo, en el caso del Ayuntamiento de Pamplona el precio público no parece exigirse por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal, sino por la prestación de un servicio de vigilancia, tesis que nos inclina por la solución ofrecida en el texto. Quizá el problema pudiera ser enfocado de otra manera si se modificase la norma municipal en la que nos basamos, a fin de identificar –de cara a la sujeción o no al impuesto– la actividad exacta que se realiza.

64. De conformidad con la doctrina del TC y de la legislación estatal (art. 20.4.z de la LHL), estaríamos en presencia de una tasa (no de un precio público, como exige el Ayuntamiento de Pamplona para 1999), lo que coadyuvaría a reforzar la tesis de la no sujeción al IVA.

65. Excepciones a la exención que difícilmente afectan al Ayuntamiento de Pamplona. A título ejemplificativo, podría defenderse la exención en los servicios de manutención a los alumnos, mientras que la exención no alcanzaría a las ventas de libros y/o de material escolar que realizase la escuela municipal.

- f) Los servicios de sanidad (código 324) que comprenden, según el Presupuesto para 1998, los ingresos provenientes de laboratorios, lazareto y vacunación de perros, requieren un tratamiento diferenciado en orden a su sujeción al IVA. En el caso de la vacunación de perros, los precios públicos⁶⁶ (Norma 8.10) deberían incrementarse con el correspondiente IVA (al estar las operaciones sujetas y no exentas), ya que el art. 17.Uno.1,tercer párrafo, c) de la Ley Foral exceptúa de la exención relativa a la asistencia sanitaria prestada por entidades públicas los servicios veterinarios, siempre y cuando sean instados por los propietarios de los animales⁶⁷. Por su parte, los servicios de los laboratorios municipales pueden considerarse comprendidos en la exención contemplada en el art. 17.Uno.1, segundo párrafo de la LFIVA y, por tanto, constituirían prestaciones sujetas pero exentas.
- g) Las actividades de asistencia social (código 325) comprenden dos grupos de operaciones, las de atención domiciliaria a ancianos y las residencias de la tercera edad y albergues; en ambos casos, nos encontramos en presencia de operaciones sujetas pero exentas, comprendiendo la exención la prestación de los servicios de alojamiento, alimentación o transporte, de conformidad con lo previsto en el art. 17.Uno.17.b) de la LFIVA, no siendo necesario efectuar consideraciones adicionales al respecto. Téngase en cuenta, sin embargo, las consideraciones que efectuamos al final de este epígrafe en torno a la sujeción y/o exención de los servicios municipales a la tercera edad.
- h) Las actividades encuadradas en el código presupuestario 326 (Viviendas y Bienestar Comunitario) engloban una pluralidad de operaciones, que presentan un régimen disímil en el IVA, por lo que es preciso un examen pormenorizado; así no plantea dudas la no sujeción de los ingresos por licencias urbanísticas (código 32601), por licencias de actividad y apertura de establecimientos (código 32603) y por la inspección de vehículos, edificios, instalaciones y establecimientos (código 32604), puesto que se trata de operaciones realizadas en el ejercicio de una función pública y en régimen de Derecho público, subsumibles, por tanto, en el supuesto de no sujeción contemplado en el art. 7.8, primer párrafo de la LFIVA. Por su parte, los ingresos por baños, duchas y lavandería (código 32609) estarían, en principio, sujetos y no exentos, cualquiera que fueran los destinatarios y la forma de financiación del servicio (normalmente, mediante precios públicos⁶⁸). En lo que atañe a los servicios de desinfección e inspecciones sanitarias (código 32611), están, igualmente, sujetos y no exentos⁶⁹. Por último, las operaciones derivadas de la utilización del cementerio municipal (código 32613) generan para el Ayuntamiento de Pamplona la percepción de tasas (en el caso de las prestaciones de servicios recogidas en la Ordenanza núm. 14) o de precios públicos (en el caso de utilización de sepulturas, nichos y columbarios, según recoge la Norma núm. 6⁷⁰)⁷¹. No obstante la heterogeneidad de las fuentes de financiación, creemos que, en ambos casos, estamos en presencia de operaciones

66. A partir del 1 de enero de 1999, la recogida de perros en general y las estancias en el Lazareto municipal generan el pago de una tasa, desconociendo las razones del cambio en la figura jurídica exigible por la prestación del servicio municipal. No obstante, la exigibilidad de la tasa (y no del precio público) resulta clara en el caso de recogida de perros abandonados en base a lo dispuesto en el art. 20.2 de la Ley estatal de Haciendas Locales (tras la modificación introducida por la Ley 25/1998, de 13 de julio).

67. Cuestión distinta son las actuaciones de oficio que, en cumplimiento de las disposiciones vigentes, realiza el Ayuntamiento de Pamplona.

68. Sin embargo, en los municipios de régimen común, el art. 20.4 de la LHL (tras la modificación introducida por la Ley 25/1998) permite el establecimiento de tasas, aun cuando ello no implique variación en nuestra posición favorable a la sujeción al IVA de la prestación de este tipo de servicios, recordando que la naturaleza tributaria de la contraprestación no implica, ex necesse, el no sometimiento a gravamen en el tributo que nos ocupa.

69. La consulta de la DGT de 15 de abril de 1998 se pronuncia en el mismo sentido.

70. Norma número 7 para 1999 (vid Suplemento núm. 1 del BON de 31 de diciembre de 1998).

71. La DGT (consulta de 26 de septiembre de 1994) ha señalado que tributa al tipo general del IVA la concesión de nichos municipales mediante precio público; se trata de una operación que, aunque se efectúe por empresas funerarias, no está directamente relacionada con la realización del enterramiento de cadáveres, sino que es objeto propio de una actividad distinta. Lo mismo sucede con la construcción, conservación, arrendamiento o entrega de tumbas, panteones, criptas, osarios y tumbas.

sujetas y no exentas⁷², puesto que se trata de actividades que pueden ser ejercidas por el sector privado (de forma que es difícil postular la no sujeción sobre la base del no ejercicio de una actividad empresarial por los municipios) y no se atisba en algunas de las actividades municipales el ejercicio de funciones públicas por parte del Ayuntamiento⁷³. Sin embargo, la modificación introducida en la Ley estatal de Haciendas Locales por la Ley 25/1998, al permitir a los municipios establecer tasas por los servicios de cementerios locales, conducción de cadáveres y otros servicios fúnebres de carácter local podría abrir un portillo a la tesis de los responsables municipales sobre la no sujeción al IVA, conjugando la exigibilidad de una prestación tributaria con lo previsto en el art. 7.8 de la LFIVA; ello sin desconocer nuestra opinión, sustentada en la jurisprudencia comunitaria y en la doctrina del Ministerio de Hacienda en cuya virtud la exigibilidad de prestaciones tributarias por la realización de actividades públicas no implica, necesariamente, la no sujeción de la actividad en cuestión al IVA⁷⁴. Por su parte, la concesión (siempre que la definición de la normativa municipal permita la subsunción de la actividad local en esta categoría jurídica⁷⁵) de panteones no estaría sujeta al IVA, pero tributaría en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

- i) Bajo el epígrafe “Otros Servicios Comunitarios y Sociales” (código 327) se engloban en el Presupuesto de ingresos del Ayuntamiento de Pamplona un conjunto de actividades difíciles de reconducir a un tratamiento unitario en el IVA. Prescindiendo de los anuncios en publicaciones del Ayuntamiento (sin ingresos presupuestados⁷⁶), hay que referirse, en primer lugar, a los ingresos por la utilización de instalaciones deportivas y locales municipales, que generan el pago de precios públicos, conforme la Norma 8.1. Aquí habría que distinguir varios supuestos, dentro de la dicotomía sujeción-exención, puesto que no cabe duda que, en todo caso, estamos en presencia de operaciones sujetas en el IVA. Así, el alquiler de instalaciones deportivas municipales para espectáculos deportivos está sujeta y no exenta en el IVA; igual solución cabe postular en el caso del alquiler de locales o instalaciones escolares municipales para la celebración de cualquier tipo de acto. Estarían, por el contrario, sujetos pero exentos, en base al art. 17.1.9º de la LFIVA, los arrendamientos de instalaciones deportivas relacionados con la educación física o el deporte⁷⁷; ciertamente estamos en presencia de actividades donde el casuismo (reductible, sin embargo, a los crite-

72. La consulta de la DGT de 12 de diciembre de 1985 ha señalado que no tienen la consideración de prestaciones de servicios de asistencia social los servicios funerarios.

73. Con muchas matizaciones, podría encontrarse el ejercicio de funciones públicas en una parte del epígrafe 1 de la Ordenanza 14 (en lo que atañe a los derechos de enterramiento) y en el epígrafe 15 (Tramitación del cambio de titularidad de las concesiones de los panteones).

74. En el caso que nos ocupa, la concurrencia –posible según nuestro ordenamiento– del sector privado implicaría que la no sujeción al IVA de la actividad pública funeraria supusiera una distorsión grave de la competencia. No obstante, a favor de la no sujeción cabe invocar la tipificación de las distintas modalidades del hecho imponible de la tasa deducibles de las tarifas, donde puede verse la existencia de una actividad pública, no susceptible de ser prestada por el sector privado. Cuestión distinta es que el Ayuntamiento de Pamplona realizase una actividad similar a la de una funeraria privada, en cuyo caso la no sujeción implicaría una discriminación evidente.

75. Sería conveniente –y esta observación es válida para 1999 a la vista de la norma reguladora de los precios públicos por aprovechamientos en el cementerio municipal– que el Ayuntamiento de Pamplona tipificase con mayor precisión el hecho imponible, a fin de determinar si estamos en presencia de una concesión o de una utilización privativa del dominio público municipal, ya que ello es trascendente de cara a determinar el tributo aplicable (IVA o ITP). Ello no es óbice para señalar que, en caso de configurarse la ocupación de nichos, etc como utilización del dominio público y determinar –cuando se transponga la doctrina constitucional– la exigibilidad de una tasa, la actividad esté sujeta y no exenta en el IVA.

76. Aun cuando no vamos a entrar en el examen de esta partida, dado que consta con una previsión de ingresos nula, sí conviene aclarar que las operaciones comerciales de publicidad estarían sujetas y no exentas en el IVA. Los datos presupuestarios inducen a pensar que alguna/s de las publicaciones del Ayuntamiento (y que este distribuye gratuitamente) se financian con publicidad de los anunciantes, siendo posible advertir la existencia de operaciones subsumibles en el concepto de autoconsumo de servicios, que, no obstante la gratuidad, estarían sujetas al IVA.

77. Así, por ejemplo, los precios públicos de la Piscina Aranzadi están sujetos al IVA, en cuanto existe un componente lúdico que impide su subsunción en el concepto de práctica del deporte.

rios expresados) es abundante⁷⁸. En el caso de los ingresos por festivales y programas de animación, cabría defender la existencia de operaciones a las que sería de aplicación la exención contemplada en el art. 17.1.8.c) de la LFIVA, en cuanto derivan de actividades culturales⁷⁹. Por su parte, los ingresos por la organización de cursos, congresos, etc. estarían exentos del IVA siempre que estos cursos se orientaran a los fines señalados en la normativa foral (enseñanza de idiomas, formación y reciclaje profesional, etc.), pero no en otros supuestos, de forma que también aquí será necesario recurrir al casuismo para determinar, en cada caso, si procede o no la subsumición de la operación en el art. 17.1.6º de la LFIVA⁸⁰.

- j) Las operaciones derivadas de la explotación de la Estación de Autobuses (código 32810) podrían enjuiciarse desde la perspectiva de los ingresos que procura al Ayuntamiento de Pamplona, ingresos derivados de precios públicos por la prestación de un conjunto de servicios contemplados en la Norma 7 (número 8 para 1999)⁸¹; sin embargo, y puesto que cualquiera de los servicios se relaciona, directa o indirectamente, con el transporte de personas y bienes⁸², estamos en presencia de operaciones sujetas en todo caso al IVA, cualquiera que sea la contraprestación obtenida, por aplicación de lo previsto en el art. 7.8, quinto párrafo de la LFIVA⁸³.
- k) Las utilidades privativas o aprovechamientos especiales por la utilización de la vía pública derivados de la instalación de kioscos, contenedores, vallas, andamios, puestos, sillas, mesas, barracas, industrias callejeras y ambulantes, entradas de vehículos (vados) y reservas de aparcamiento (código 331) no están sujetas al IVA, por aplicación del art. 7.8 como así ha reconocido la doctrina administrativa⁸⁴. En el caso de los aprovechamientos especiales por empresas de servicios públicos (luz, gas, teléfono, etc.) las operaciones (cuyos ingresos se contemplan en el Presupuesto para 1998, código económico 33206) están no sujetas al IVA, cualquiera que sea la contraprestación percibida por el Ayuntamiento (en el caso de Pamplona, precios públicos, según la Norma 4), conforme se desprende de la interpretación constante de la Dirección General de Tributos⁸⁵.

78. En todo caso, la posible exención no se extiende a las entregas de bienes y a la prestación de servicios de alojamiento, alimentos, cafetería, suministros de bebidas o comidas, etc. (Consulta de la DGT de 2 de diciembre de 1986).

79. En ningún caso la exención sería aplicable a los servicios propios de salas de fiestas, bailes y discotecas, ni siquiera cuando sean promovidos u organizados por entidades locales, ya que los referidos servicios no pueden calificarse de culturales, sino que tienen un componente recreativo o lúdico. Ello puede ser relevante en caso de organización de espectáculos en locales municipales durante las Fiestas de San Fermín.

80. Por ejemplo, un curso de informática podría gozar de exención, pero la misma no alcanzaría a un curso de cocina.

81. No obstante lo expuesto en el texto, convendría que el Ayuntamiento repasase los títulos jurídicos que amparan la utilización de dependencias en la Estación de Autobuses por parte no sólo de empresas de transporte sino también de otros comerciantes (quioscos de prensa, bar, estanco, lotería, etc.) en cuanto cabe encontrar situaciones que harían variar la conclusión señalada; así hay que discernir los supuestos de alquiler de locales comerciales (si los hubiera), los supuestos de concesiones administrativas (que, al parecer, también existen), etc. En el caso de concesiones y siempre que el concesionario no tenga relación directa con el transporte de personas (por ejemplo, concesión del estanco), la operación estaría no sujeta en el IVA, pero debió haber tributado en su momento por ITP.

82. La única excepción posible vendría representada por los servicios de consigna, pero ello no impide la conclusión a la que llegaremos en el texto principal, puesto que dichos servicios se relacionan, a su vez, con el almacenaje y depósito, que constituye, igualmente, una actividad sujeta, en todo caso, al IVA. Cuestión distinta plantea la consigna abierta durante las Fiestas de San Fermín, habiendo de entender, en este caso, que estamos ante servicios sujetos y no exentos en el IVA, tributando al tipo general del 16%.

83. La única duda razonable viene determinada por el tipo de gravamen aplicable, entendiéndose que existen argumentos suficientes para postular la sujeción al tipo reducido del 7% contemplado en el art. 37.Dos.1 de la LFIVA.

84. En concreto, la reciente –y reiterada– consulta de la DGT de 15 de abril de 1998, en un supuesto en que el Ayuntamiento consultante percibe precios públicos (al igual que sucede en el caso de Pamplona, de acuerdo con la Norma 3) por dicha utilización privativa. La solución sería la misma en caso de otras utilidades del dominio público municipal no recogidas en el Presupuesto del Ayuntamiento de Pamplona (por ejemplo, rodajes cinematográficos).

85. Además de la consulta reseñada en la nota anterior, cabe citar la consulta de 10 de marzo de 1993 que considera que el precio público que deben pagar las compañías eléctricas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales constituye la contraprestación de una operación no sujeta al IVA, ya que no están sujetas las concesiones y autorizaciones administrativas, excepto las que tengan por objeto el derecho a utilizar inmuebles o instalaciones en puertos o aeropuertos.

- 1) El resto de ingresos contemplados en el capítulo tercero del Presupuesto de ingresos del Ayuntamiento de Pamplona para 1998 (cuotas de derechos pasivos, multas y sanciones, recargos de apremio y de prórroga y otras tasas e ingresos asimilados, englobables en el código 39) no presentan problemas dignos de mención en cuanto no cabe dudar de su no sujeción al IVA. Únicamente habría que hacer alguna matización en cuanto a los ingresos por intereses de aplazamiento y demora (código 39301), donde cabría plantearse si estamos ante operaciones no sujetas o exentas, duda que, sin embargo, se disipa fácilmente si tenemos en cuenta que el Ayuntamiento no actúa como empresario o profesional, sino que dichos intereses se relacionan con el ejercicio de una función pública (la percepción de tributos y otros ingresos de Derecho público) y, por tanto, estamos ante un supuesto de no sujeción conforme el art. 7.8 de la LFIVA.

Dentro del capítulo cuarto del Presupuesto de ingresos del Ayuntamiento de Pamplona encontramos un conjunto de subvenciones y participaciones, provenientes de transferencias de otros entes públicos (Estado, Comunidad Foral de Navarra y Unión Europea) cuya no sujeción al IVA no presenta ninguna cuestión digna de interés, puesto que no hay, en ningún caso, ejercicio de actividad empresarial o profesional⁸⁶.

Distintas son las cuestiones que plantean las operaciones que generan los ingresos previstos en el capítulo quinto (Ingresos patrimoniales y comunales), donde se produce la coexistencia de actividades sujetas pero exentas, de actividades sujetas y de otras no sujetas al IVA, pero sometidas a gravamen en el ITP, haciéndose, en consecuencia, preciso un examen pormenorizado de las mismas, dada la imposibilidad de ofrecer una solución común al conjunto del capítulo.

- a) Los intereses procedentes de cuentas bancarias y los derivados de anticipos y préstamos concedidos (códigos 52 y 51, respectivamente) están sujetos pero exentos, de conformidad con lo previsto en el art. 7.1.14º de la LFIVA y a la misma conclusión hay que llegar en relación con los dividendos y participaciones en beneficios (código 53).
- b) Las operaciones de arrendamiento de locales de negocio y de fincas urbanas (código 54000) exigen, de cara a determinar su régimen jurídico en el IVA, que el Ayuntamiento de Pamplona distingiéndose en sus presupuestos y en su contabilidad entramos ambos conceptos, cosa que el vigente documento para 1998 no hace, imposibilitando así la determinación de la parte de los ingresos previstos correspondiente a arrendamientos de fincas urbanas y la parte procedente del alquiler de locales de negocio. Y esta distinción es fundamental, ya que el arrendamiento de estos últimos está sujeto y no exento en el IVA, por aplicación de lo dispuesto en el art. 7.1.13º.b) de la Ley Foral, en tanto que el alquiler de viviendas está sujeto pero exento, de acuerdo con lo previsto en el citado precepto. En el caso de los locales de negocio, el Ayuntamiento habría de repercutir el IVA correspondiente al tipo general del 16%. Esta sujeción⁸⁷ (por no aplicación de la exención) al IVA ha de mantenerse sin perjuicio de señalar que la solución estatal (y foral) es dudosamente

86. No creemos que pueda traerse aquí a colación la polémica surgida entre la Inspección de Hacienda y el Ente Público Radio Televisión Española sobre la sujeción o no al IVA de las subvenciones que el citado ente percibe del Estado, en cuanto arranca de postulados distintos a los aplicables al Ayuntamiento de Pamplona, ya que estamos en presencia de una actividad empresarial o profesional; cabe, además, recordar que las entregas de bienes y prestaciones de servicios ligadas a la actividad de telecomunicaciones están, en todo caso, sujetas, conforme el art. 7.8 de la Ley del IVA.

87. La consulta de la DGT de 19 de julio de 1990 señala que la operación consistente en que un ente público (en concreto, la Comunidad Autónoma de Madrid, aunque la doctrina sentada es extensible a los ayuntamientos) ceda los derechos arrendaticios al propietario de un local comercial, recibiendo de éste otro local comercial en plena propiedad (que ha sido rehabilitado por dicho propietario) es una permuta en la que ambas partes realizan una operación sujeta y no exenta en el IVA.

te compatible con el ordenamiento comunitario hasta el punto que nuestros Tribunales⁸⁸ han planteado cuestión prejudicial ante las instancias europeas; sin embargo, mientras éstas no se pronuncien, la solución sobre el régimen jurídico del arrendamiento de locales de negocio es la sujeción al IVA⁸⁹. En el caso del alquiler de fincas urbanas, la aplicación de la exención en el IVA plantea el problema de su sujeción o no al ITP, teniendo en cuenta que, conforme el art. 4.3.a) de la LFIVA, la incompatibilidad entre ambos tributos quiebra en el caso de las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles que estén exentos en el IVA; en base a este precepto, hay que entender que los citados alquileres están exentos en el IVA, pero sujetos a gravamen en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales⁹⁰, tesis que se corrobora a la vista de lo previsto en el art. 10.1.B) de la normativa estatal (y de su homónima navarra). En estas operaciones, el sujeto pasivo sería el arrendatario, pero la normativa configura al arrendador (es decir, al Ayuntamiento) como responsable subsidiario siempre que haya percibido el primer plazo del alquiler sin haber exigido al inquilino la justificación del pago del impuesto.

- c) Por último, las concesiones administrativas (código 55000) no están sujetas al IVA, pero sí tributan en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, conforme se desprende del art. 7.9 de la LFIVA⁹¹ y reitera la jurisprudencia de forma constante⁹². De acuerdo con la normativa reguladora del ITP, el sujeto pasivo será el concesionario, sin que –a diferencia de lo que ocurre en el caso de arrendamiento de viviendas– el ayuntamiento pueda asumir la condición de obligado tributario, ya que la normativa vigente no prevé en este caso la responsabilidad subsidiaria⁹³.

El capítulo sexto del Presupuesto de ingresos contempla tres operaciones fundamentales, aun cuando una de ellas (las transferencias de aprovechamientos urbanísticos) aparece con una previsión de ingresos nula, de forma que el bloque de ingresos del Ayuntamiento procede de la transmisión de solares y de la facturación a la Mancomunidad por obras en el Casco Antiguo. En el caso de la transmisión de solares, la duda interpretativa parte de precisar si estamos o no ante una actividad empresarial o profesional, habiendo de recordar la existencia de una doctrina administrativa contrapuesta, que parte del difuso criterio de la

88. En concreto, el Auto de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca de 12 de enero de 1998 plantea cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas cuestionando si el Estado español ha transpuesto correctamente lo previsto en el art. 13.B).b) de la Sexta Directiva y si, en caso de que el Tribunal entienda que la transposición por la ley española ha sido incorrecta, puede el arrendador invocar directamente la norma comunitaria para quedar exento del IVA. Curiosamente, la posición parte de una Sala de lo Civil, mientras que las tesis favorables a no enjuiciar la normativa española (que sujeta a gravamen el arrendamiento de locales de negocio, frente a la exención que se deriva de la normativa comunitaria) han partido de las Salas de lo Contencioso-Administrativo (así, las Sentencias de la Audiencia Territorial de Barcelona de 11 de julio de 1988 o del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 6 de abril de 1990; incluso, el Tribunal Supremo –sentencias de 5 de junio y 8 de octubre de 1992– se había declarado incompetente para controlar la adecuación de la normativa española a la comunitaria).

89. En el caso de indemnizaciones percibidas como consecuencia de contratos de arrendamiento, existe una doctrina administrativa consolidada que conviene tener en cuenta. Así, la consulta de la DGT de 15 de septiembre de 1994 considera que la indemnización percibida por un arrendatario como consecuencia de la expropiación parcial de terrenos donde ejerce su actividad está sujeta al IVA (en cuanto implica una renuncia de derechos) siendo indiferente que el servicio se preste voluntariamente por el sujeto pasivo o se realice en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o por imperativo legal. Por su parte, las consultas de 26 de septiembre de 1994, 2 de marzo de 1995 o 22 de febrero de 1996 considera que las indemnizaciones satisfechas por una empresa arrendataria a la arrendadora como consecuencia de la cancelación anticipada del contrato de arrendamiento de un local comercial no están sujetas al IVA; en cambio, sí se considera que existe una contraprestación sujeta al impuesto en el caso de indemnización satisfecha al arrendatario de un local comercial por parte del arrendador para que el primero abandone el local a través de la rescisión del contrato.

90. El devengo del impuesto se produciría en el momento de la constitución del arrendamiento.

91. Únicamente se sujetan al IVA las concesiones administrativas que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar inmuebles en puertos o aeropuertos, aspecto éste alejado de las actividades municipales.

92. Así, las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de diciembre de 1993 y de 20 de octubre de 1995).

93. La consulta de la DGT de 7 de abril de 1994 ha señalado que el rescate anticipado de una concesión administrativa por parte de un ente público no constituye una operación sujeta al IVA y la cantidad percibida por el concesionario en concepto de indemnización no tiene el carácter de contraprestación de los servicios realizados en la gestión del servicio público objeto de la concesión no pudiendo, por tanto, el concesionario repercutir el IVA sobre el ente público por el rescate anticipado de la concesión.

ocasionalidad y/o habitualidad de este tipo de operaciones⁹⁴. En el caso del Ayuntamiento de Pamplona, y teniendo en cuenta los Presupuestos de los últimos años, no parece haber dudas sobre el carácter habitual de la enajenación de solares, que, expresado en términos negativos, no constituyen operaciones excepcionales u ocasionales, sino un medio de financiación ordinario y reiterado en el tiempo de los servicios municipales; en consecuencia, habríamos de decantarnos por propugnar la sujeción de dichas transmisiones al IVA, sin perjuicio de la aplicación de alguna de las exenciones contempladas en el art. 17 de la Ley Foral. En este sentido, gozarían de exención la transmisión de solares que tuvieran la condición de terrenos rústicos y demás que tengan la condición de no edificables⁹⁵, las transmisiones que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a Juntas de Compensación⁹⁶ y las segundas y ulteriores entregas de edificaciones incluidos los terrenos en que estén enclavadas cuando tengan lugar una vez concluida su construcción o rehabilitación⁹⁷. Una recta comprensión de las enajenaciones inmobiliarias del Ayuntamiento de Pamplona permitiría efectuar las siguientes conclusiones:

- a) El municipio debe diferenciar su patrimonio inmobiliario afecto a actividades empresariales o profesionales y su patrimonio afecto a los servicios municipales no prestados en el ejercicio de una actividad empresarial⁹⁸.
- b) La transmisión de bienes inmuebles afectos a actividades empresariales o profesionales está sujeta al IVA⁹⁹, sin perjuicio de la aplicación de alguna de las exenciones previstas en la normativa tributaria; a la inversa, la transmisión de bienes que no

94. Recordemos que la DGT (consulta de 9 de marzo de 1995) ha considerado que no existe actividad empresarial o profesional cuando el ayuntamiento realiza ventas esporádicas con la finalidad de obtener recursos para financiar inversiones.

95. La exención no afecta (aunque no tengan la condición de edificables) a terrenos urbanizados o en curso de urbanización ni a los terrenos en que se hallen enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas).

96. La Resolución del TEAC de 5 de noviembre de 1997 considera que en la venta de terrenos a través del sistema de compensación el vendedor no es sujeto pasivo del IVA, al haberse realizado la urbanización por la Junta de Compensación, que tiene personalidad independiente, de donde se desprende que la operación está sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales; cabe advertir que el fundamento de la consideración como empresario o profesional de quien realiza la urbanización radica en la necesidad de permitir que el IVA soportado sea deducible, lo que sólo es posible si se considera que los propietarios son sujetos pasivos en el sistema de compensación, de modo que puedan deducir el IVA repercutido por la Junta, quedando igualmente sujeta al IVA la venta ulterior de los terrenos urbanizados.

Por su parte la consulta de la DGT de 30 de julio de 1997 ha considerado que “en cuanto a la urbanización de terrenos por el sistema de compensación debe señalarse que, por regla general, la incorporación de los miembros a las Juntas de Compensación no determina la transmisión a la misma de los inmuebles afectados. Por tanto, y de conformidad con lo dispuesto por la LIVA, no estará sujeta al tributo la aportación de terrenos a las Juntas ni la adjudicación de los urbanizados a los aportantes, en los casos a que se refiere el art. 159 del Texto Refundido de la Ley del Suelo, en que la referida aportación no supone la transmisión de la propiedad de los terrenos a la Junta, actuando ésta como fiduciaria de sus miembros. La Junta de Compensación realiza en estos supuestos actividades de ejecución de obras de urbanización en beneficio de sus socios, los cuales, manteniendo la propiedad de las parcelas, se convierten en urbanizadores de las mismas, estando consecuentemente las entregas que realicen de dichos inmuebles sujetas al IVA en virtud de lo establecido en el art. 5, apartado uno, letra d) de su Ley reguladora. Tratándose de un ente público, si, conforme a lo indicado en el párrafo anterior, ha urbanizado el terreno que luego pretende transmitir, la entrega de tal terreno se encontrará sujeta al impuesto, sin que pueda afectarle la exención prevista en el número 20º del artículo 20, apartado uno de su Ley reguladora, por tratarse de un terreno urbanizado por el transmitente”.

97. La Resolución del TEAC de 27 de febrero de 1998 considera exenta la transmisión de edificaciones usadas siempre que no sean objeto de rehabilitación (remozamiento o reconstrucción parcial). En consecuencia, si el edificio usado es objeto de demolición o remozamiento o reconstrucción total, hay que pronunciarse a favor de la exclusión de la exención.

98. La consulta de la DGT de 26 de mayo de 1995 considera aplicable la normativa del IVA en materia de autoconsumo a la cesión obligatoria y gratuita a un Ayuntamiento de terrenos afectados por las actuaciones de una Junta de Compensación en cumplimiento de la normativa urbanística. A la hora de determinar la base imponible ha de tomarse en consideración el valor de mercado de los terrenos cedidos, que llevan incorporado un aprovechamiento urbanístico determinado que ha generado una revalorización de los terrenos, por lo que la base imponible vendrá constituida por el valor de bienes similares una vez aprobado el proyecto de compensación, incluido el valor que a dichos terrenos haya incorporado el reconocimiento de un determinado aprovechamiento.

99. La consulta de la DGT de 30 de julio de 1997 ha considerado que las entregas de terrenos afectos al Patrimonio Municipal del Suelo no estarán sujetas al IVA cuando dichos terrenos no se encuentren afectos a actividad empresarial alguna del transmitente ni hayan sido urbanizados por éste.

gocen de esta afección estará no sujeta en virtud de lo previsto en el art. 7.8 de la LFIVA¹⁰⁰.

- c) Como regla general la transmisión de solares está sujeta y no exenta al IVA¹⁰¹; la sujeción es clara en el caso de que los bienes inmuebles transmitidos fuesen terrenos que hubiesen sido urbanizados por el ayuntamiento o edificaciones promovidas o realizadas por éste para su venta, adjudicación o transmisión por cualquier título¹⁰².
- d) Si los solares transmitidos fuesen no edificables, dicha enajenación gozaría de exención en virtud de lo previsto en el art. 17.10 de la LFIVA¹⁰³; igualmente la transmisión gozaría de exención en los supuestos previstos en los números 11 y 12 del citado art. 17.
- e) Las transmisiones inmobiliarias exentas estarían, sin embargo, sujetas al ITP, de acuerdo con lo previsto en el art. 4 de la Ley Foral del IVA.
- f) Las transmisiones inmobiliarias no sujetas en el IVA estarían, a su vez, no sujetas al ITP, aunque esta posición, como vimos en su momento, no concuerde con la doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos¹⁰⁴.

Dentro del capítulo séptimo del Presupuesto de ingresos, nos detendremos exclusivamente en el régimen jurídico de las cuotas de urbanización y ello pese a su nula previsión de ingresos (código económico 79100), nulidad más formal que material puesto que deriva de la consignación de las mismas en el Presupuesto de la Gerencia de Urbanismo, al ser ésta la entidad administrativa que gestiona su exacción. Teniendo en cuenta los arts. 36 y siguientes de la LFHL y los arts. 166 a 168 de la Ley Foral 10/1994, de 4 de julio, de Ordenación del Territorio y Urbanismo¹⁰⁵, las cuotas de urbanización se perfilan como prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria¹⁰⁶, que constituyen la contraprestación que deben abonar los propietarios de terrenos incluidos en unidades de ejecución

100. La consulta de la DGT de 26 de junio de 1994 señaló que las actuaciones de promoción y de rehabilitación de inmuebles efectuada por una entidad local, para su transmisión y/o arrendamiento, constituyen una actividad de carácter empresarial, estando por tanto sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de la misma, con independencia de que el destinatario de dichas operaciones sea una entidad pública o privada e incluso aunque se realicen a título gratuito.

101. La consulta de la DGT de 7 de octubre de 1992 trata una operación de transmisión de unos terrenos por un Ayuntamiento a una empresa de titularidad municipal señalando que la entrega (a título gratuito o mediante contraprestación) estará sujeta en caso de que los inmuebles formen parte del patrimonio empresarial del municipio; en caso de resultar sujeta la transmisión puede ser aplicable la exención contemplada en la normativa vigente siempre que los terrenos no tengan la condición de edificables. En caso de gozar de exención y realizarse la operación mediante contraprestación, la transmisión quedaría sujeta al ITP, de donde se deduce que las operaciones inmobiliarias, a título gratuito, sujetas pero exentas en el IVA no están sujetas al ITP.

102. La consulta de la DGT de 23 de septiembre de 1994 ha señalado que la aplicación de tipos de gravamen reducidos a la transmisión de plazas de garaje se producirá cuando se transmitan conjuntamente con viviendas situadas en la misma parcela en que se encuentren ubicadas dichas plazas; en otro caso, tributará la citada transmisión al tipo general. Por su parte, la consulta de 6 de abril de 1995 ha señalado que tributarán al tipo general las ejecuciones de obra para la construcción de aparcamientos, aunque sea en terrenos propiedad del promotor de un edificio destinado a viviendas.

103. Sin embargo, determinadas entregas de terrenos no edificables no se encuentran amparadas por la exención que comentamos y, por tanto, están sometidas a gravamen en el IVA; en concreto, las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización siempre que el transmitente sea el promotor de la urbanización (y salvo los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a viales de uso público) y las transmisiones de terrenos donde se encuentren enclavadas edificaciones en curso de construcción o terminadas cuando se transmitan conjuntamente con las mismas y las entregas de dichas edificaciones estén sujetas y no exentas en el IVA.

104. Véase la consulta, ya citada, de 9 de marzo de 1995; a fin de no ser reiterativos, nos remitimos a los argumentos generales deducibles de la interpretación conjunta de los arts. 7 y 4.3 de la LFIVA para defender la no sujeción de estas transmisiones en el ITP.

105. Creemos que las conclusiones sustentadas en el texto pueden ser mantenidas aún tras la modificación de la norma citada, operada por la Ley Foral 24/1998, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia de aprovechamiento urbanístico.

106. Si bien su presupuesto fáctico recuerda al hecho imponible de las contribuciones especiales, de las que aparecen separadas por cuestiones ligadas a la determinación de la cuantía de la obligación; así la base imponible de la contribución especial no puede superar el 90% del coste de las obras o servicios realizados por la entidad local (cfr. art. 112 LFHL), mientras que en las cuotas de urbanización no existe límite cuantitativo; desde un punto de vista formal, sin embargo, las cuotas de urbanización no son tributos ni precios públicos.

urbanística para sufragar los costes de la urbanización efectuada¹⁰⁷. Dada la tipología del ingreso, parece difícil pensar que estemos en presencia de una actividad empresarial o profesional realizada por la Gerencia de Urbanismo del Ayuntamiento de Pamplona (en cuanto no urbaniza para obtener rentabilidad económica, obviando la ley la posible existencia de un lucro) y, en consecuencia, deberíamos decantarnos por propugnar la no sujeción en base al art. 7.8 de la LFIVA, con las consecuencias que ello supone de cara al cálculo correcto del importe de las cuotas de urbanización¹⁰⁸. La actividad urbanística realizada por los ayuntamientos –que constituye el hecho generador de las cuotas de urbanización de acuerdo con la legislación examinada– implica el ejercicio de funciones públicas en régimen de Derecho público, siendo, además, en el caso del Ayuntamiento de Pamplona, realizadas tales funciones de forma directa por una entidad pública (la Gerencia de Urbanismo) de modo que no cabe invocar la excepción contenida en el propio art. 7.8 de la LFIVA para el supuesto de que la actividad municipal se prestase indirectamente a través de empresa pública, privada o mixta, puesto que ninguna de las notas que adornan a estas instituciones son aplicables a la Gerencia de Urbanismo. Sin embargo, el art. 5.1.d) de la LFIVA considera empresarios o profesionales a quienes efectúen la urbanización de terrenos, aunque sea ocasionalmente, siendo constante la doctrina administrativa que propugna la sujeción y no exención en el IVA de estas operaciones desarrolladas por las entidades locales¹⁰⁹, de forma que la Gerencia deberá repercutir sobre los propietarios de terrenos el IVA (al tipo general del 16%) con ocasión del cobro de las derramas que para el reparto de los costes de urbanización impute a cada uno¹¹⁰.

Por último, los capítulos ocho y nueve de los Presupuestos del Ayuntamiento de Pamplona para 1998 no plantean ninguna cuestión digna de mención en relación con el IVA, puesto que engloban un conjunto de operaciones financieras no sujetas y/o exentas en el citado impuesto.

Escasas son las consideraciones que hay que realizar en relación con el Presupuesto de la Gerencia de Urbanismo, ya que la actividad fundamental (operaciones que generan la percepción de las cuotas de urbanización) ha sido examinada anteriormente. En lo que atañe a las transferencias y subvenciones (del Ayuntamiento de Pamplona o del Gobierno de Navarra) nos remitimos in totum a las consideraciones expresadas anteriormente en relación con el presupuesto municipal stricto sensu, remisión extensible a los ingresos patrimoniales procedentes de los depósitos en entidades financieras. Restaría, pues, hacer alguna mención al capítulo tercero (tasas y otros ingresos) donde se recogen ingresos por prestación de servicios (expedición de documentos) y otras tasas e ingresos asimilados. De las Ordenanzas fiscales cabe colegir, pese a la dificultad de identificación de algunas operaciones que generan ingresos presupuestarios que estamos en presencia de actividades no sujetas a gravamen.

107. Teóricamente, el importe de los ingresos previstos por cuotas de urbanización habría de coincidir con el de gastos autorizados para llevar a cabo obras de urbanización (calificando tales gastos como ampliables a efectos presupuestarios y vinculándolos a los mayores ingresos obtenidos sobre las provisiones contenidas en el estado de ingresos). Ello, sin embargo, no sucede así en el caso del Presupuesto de la Gerencia de Urbanismo, por cuanto una parte de los gastos por obras de urbanización se cubren mediante subvenciones del Ayuntamiento y afectando el producto de los intereses derivados de los depósitos de la Gerencia de Urbanismo. Ello explica el desfase entre la previsión de ingresos por cuotas de urbanización (1.236 millones) y los gastos autorizados (1.326 millones de pts) en el Presupuesto de la Gerencia para 1998.

108. En efecto, esta posición supone que el IVA soportado por el Ayuntamiento (o, por la Gerencia) como consecuencia de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los proveedores no es compensable, de manera que integra el coste total de las obras de urbanización, habiendo de tenerse en cuenta esta circunstancia a la hora de calcular las citadas cuotas.

109. Así, las consultas de 2 de noviembre de 1994, 24 de octubre de 1995 o 1 de marzo de 1996.

110. El devengo del IVA en las cuotas de urbanización se produciría del siguiente modo: a) en el momento de efectuarse el cobro de las derramas, por el importe de dicho cobro, incluidos los intereses si los hubiere, siempre que se trate de percepciones anteriores a la puesta a disposición de los propietarios de los terrenos urbanizados; b) en el momento de puesta a disposición de los propietarios de los terrenos urbanizados por el total del coste de urbanización pendiente de repercusión, incluidas las cuotas de urbanización no ingresadas por demora en el pago; tras la puesta a disposición de los terrenos, los posibles intereses por aplazamiento en el pago concedido por el Ayuntamiento no se incluirán en la base imponible del IVA.

Continuando con el examen del presupuesto de entidades y organismos en que se organiza institucionalmente el Ayuntamiento de Pamplona, hay que hacer referencia al estado de ingresos (y descripción de operaciones) de las Escuelas Municipales; en este examen prescindiremos del estudio del régimen jurídico en el IVA de las transferencias corrientes (del propio Ayuntamiento o de la Comunidad Foral), al estar claramente no sujetas a gravamen. Restaría, pues, determinar la sujeción, no sujeción o exención de las actividades de enseñanza y el servicio de comedor del personal. En lo que se refiere a las primeras, estamos ante una actividad sujeta pero exenta, de conformidad con lo previsto en el art. 17.1.6 de la LFIVA, alcanzando la exención no sólo al servicio de enseñanza, sino también a las entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente relacionadas con aquél, sin perjuicio de las excepciones contempladas en el citado precepto¹¹¹. Por el contrario, las actividades derivadas del servicio de comedor a favor del personal de las Escuelas Municipales estarían sujetas y no exentas en el IVA, ya que resulta muy forzado interpretar que las entregas de bienes y prestaciones de servicios subsumibles en estas actividades pueden encontrar amparo en el art. 17.1.6 de la LFIVA, considerándolas como actividades directamente relacionadas con los servicios educativos¹¹²; por aplicación de lo previsto en el art. 37.2.2º de la LFIVA, el tipo de gravamen sería del 7%.

Por último, para concluir con el estudio de los presupuestos municipales nos detendremos en los estados numéricos de previsión de ingresos de Comiruña; al igual que en supuestos anteriores, prescindiremos del examen de los ingresos patrimoniales y comunales, a los que sería de aplicación el régimen de exención previsto para las operaciones financieras en lo que respecta a los intereses¹¹³ de títulos-valores y a los intereses de los depósitos en bancos y cajas de ahorros. Dentro del capítulo destinado a tasas y otros ingresos, el presupuesto de este organismo diferencia entre los ingresos procedentes de obras o instalaciones a clientes particulares (código 39906) y los derivados de la prestación de servicios a mercados (código 32806). En el primer caso, creemos que estamos ante operaciones sujetas y no exentas en el IVA, en cuanto desarrolladas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional de Comiruña. Similares son las consideraciones en el caso de los ingresos por prestación de servicios a los mercados donde existe una actividad empresarial por parte de Comiruña, basándonos, además, en la doctrina administrativa que considera sujetos al IVA “los servicios prestados por los ayuntamientos consistentes en la utilización de puestos y otros establecimientos expendedores de alimentos en el mercado municipal, matadero de animales y transporte de carnes y aparcamiento en el núcleo urbano”¹¹⁴.

Finalizaremos este capítulo haciendo referencia a algunas operaciones y actividades del Ayuntamiento de Pamplona generadoras de ingresos públicos cuya traducción presupuestaria aparece dispersa en una pluralidad de epígrafes; frente a la labor casuística realizada hasta ahora –que partía del examen de ingresos contenido en el Presupuesto para de él deducir la tipología de la operación–, nos ocuparemos de actividades extrapoladas de las Ordenanzas fiscales. Así, los ingresos (precios públicos, según la Norma 6 para 1999) procedentes de la utilización de la Sala Runa, Sala de Compañía u otros locales municipales

111. Como señalamos en su momento, al hablar del régimen general, y reiteramos aquí al examinar el casuismo de las operaciones municipales, la exención no se extendería a la venta de libros y material escolar que pueda realizar la escuela, ni a los servicios relativos a la práctica del deporte si se prestan por empresa distinta de la Escuela Municipal. Un aspecto conflictivo sería el relativo a los servicios de comida a los alumnos (caso que se presten por las Escuelas), donde la sujeción o la exención depende de la interpretación (amplia o estricta) que se quiera dar a la expresión “prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas” con los servicios de educación, utilizada por el segundo párrafo del art. 17.1.6 de la LFIVA, aun cuando si tuviéramos que emitir una opinión sobre la base de la hermenéutica del precepto nos decantaríamos por la sujeción (o, para ser más correctos, por entender que la exención no se extiende a esta actividad).

112. Conviene tener presente, además, que el art. 7.8.j) de la LFIVA considera, en todo caso, sujetas la explotación de cantinas y comedores de empresas realizadas por los entes públicos.

113. El Presupuesto de Comiruña utiliza la expresión contenida en el texto, de perfiles jurídicos difusos; entendemos que se está refiriendo a intereses procedentes de la tenencia de títulos de renta fija y/o a los dividendos provenientes de títulos de renta variable.

114. Contestación de la Dirección General de Tributos de 4 de mayo de 1989.

constituirían la contraprestación de operaciones sujetas, en principio, al IVA, sin perjuicio de que, para casos concretos¹¹⁵ cuyo casuismo impide reducir a unidad, pudiera ser de aplicación alguna de las exenciones contempladas en el art. 17.1 de la LFIVA.

Por su parte, la prestación de servicios municipales a la tercera edad comprende diversas actividades (generadoras, con carácter normal, de contraprestaciones de naturaleza no tributaria) como son el servicio de comedores municipales, de viviendas comunitarias y el arrendamiento de los apartamentos Txoko-Berri que, en principio, constituyen operaciones sujetas al IVA, apreciación inicial que requiere de matizaciones complementarias en cuanto a la posibilidad de aplicación de alguna de las exenciones contempladas en el art. 17 de la LFIVA, aplicación no pacífica puesto que sobre tales operaciones pueden converger exenciones que pongan el acento en la vertiente objetiva (el arrendamiento) o en la subjetiva (los destinatarios). Bajo la primera vertiente, el alquiler de viviendas comunitarias y/o de apartamentos municipales constituiría una operación sujeta pero exenta, de conformidad con lo previsto en el art. 17.1.13º de la LFIVA, salvo que el arrendador (es decir, el Ayuntamiento) se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera (limpieza, lavado de ropa, etc.), en cuyo caso no jugaría la exención de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo e) de la norma citada y, por tanto, el arrendamiento estaría sujeto y no exento en el IVA. No obstante, como se colige de consideraciones anteriores, el problema estriba en que se considere el arrendamiento exento en el IVA, en cuyo caso la operación pasaría a tributar en el ITP, siendo sujeto pasivo el arrendatario. Bajo la vertiente subjetiva, sería posible defender que los arrendamientos están sujetos pero exentos en base a lo previsto en el art. 17.1.17º.b) de la LFIVA, exención que, expresamente, comprende los servicios de alojamiento (sin hacer distinción o exclusión por el hecho de que se presten servicios complementarios de la industria hotelera) prestados por entidades de Derecho público; la subsunción de la operación en esta exención supondría la inaplicación del art. 4.3 de la LFIVA, es decir, la incompatibilidad absoluta con el ITP, de forma que la actividad estaría exenta en el IVA y no sujeta en el ITP. A nuestro juicio, y ante la concurrencia de dos posibles exenciones, existen argumentos sobrados para defender la aplicación de la segunda de las citadas, puesto que los arrendamientos municipales no pueden concertarse, de forma indistinta, con cualesquiera clase de personas, sino, específicamente con las de la tercera edad, de forma que la exención especial de corte subjetivo (asistencia a la tercera edad) primaría sobre la general fundada en el dato objetivo de la condición de la operación (el arrendamiento). Sobre la base de estas consideraciones, entendemos que la misma solución ha de aplicarse a los servicios de comedores municipales para la tercera edad, que constituyen operaciones sujetas pero exentas en base a lo dispuesto en el ya citado art. 17.1.17º.b) de la LFIVA, precepto que extiende el citado beneficio fiscal a los servicios de alimentación.

Los precios públicos percibidos por la matrícula en los cursos monográficos de enseñanzas complementarias impartidas en la Escuela Oficial de Artes Aplicadas y Oficinas Artísticas de Pamplona constituyen una contraprestación no tributaria por actividades sujetas pero exentas al amparo del art. 17.1.6 de la LFIVA y la misma consideración merecen los precios percibidos por la inscripción y participación en cursos impartidos en la Escuela Municipal de Música. En el caso de los precios públicos exigibles por la entrada, inscripción, o matrícula en cursos y actividades de carácter educativo, cultural, deportivo o social, se hace preciso acudir al casuismo propio para delimitar en qué casos estamos en presencia de actividades culturales (siendo, en consecuencia, aplicable la exención meritada) y en qué casos prima el componente lúdico o de espectáculo, supuestos en los que la actividad municipal estaría sujeta y no exenta¹¹⁶.

115. Por ejemplo, la utilización de algún local municipal por organizaciones humanitarias, sociales, entidades sin ánimo de lucro, etc.

116. Examinando la Norma 9.4 de precios públicos para 1999, cabe considerar que la exención afecta a las actividades contempladas en el epígrafe II, en tanto que las entradas en espectáculos en la plaza de toros o en otros locales estaría sujeta a gravamen en el IVA, debiendo el Ayuntamiento efectuar la repercusión correspondiente sobre el precio de las entradas.

En el caso de los precios públicos percibidos por la prestación del servicio de alojamiento en los “Apartamentos Municipales de Pamplona”, las consideraciones a realizar son similares a las que realizábamos anteriormente al tratar del alquiler de apartamentos para la tercera edad, todo ello sin perjuicio de considerar la conveniencia de efectuar, en la Ordenanza correspondiente, las oportunas remisiones a las disposiciones normativas de los Servicios Sociales del Ayuntamiento, a fin de que queden claros los destinatarios del servicio (personas en situación de marginación social, entendida esta expresión en el sentido amplio del término¹¹⁷), destinatarios respecto de los que el municipio ejerce, por sí o a través de entidades interpuestas, actividades de carácter social. La exención afectaría no sólo al servicio de alojamiento, sino también a los servicios de alimentación, transporte, etc., prestados por el Ayuntamiento a través de medios propios o ajenos.

Por último, los servicios de asistencia a domicilio presentan características similares a las señaladas en el párrafo anterior, siendo, en consecuencia, encuadrables en el supuesto de servicios sujetos pero exentos al amparo del art. 17.1º.17 de la LFIVA; no obstante, sería recomendable que la Ordenanza contuviese la oportuna remisión a la normativa de los servicios sociales del Ayuntamiento, para despejar las dudas que la sola lectura de la legislación tributaria puede plantear¹¹⁸.

III. LOS MUNICIPIOS NAVARROS COMO DESTINATARIOS DE ENTREGAS DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS.

Para la realización de las operaciones y actividades descritas en capítulos anteriores, las entidades locales necesitan de bienes y servicios que procuran, en ocasiones, a través de agentes económicos externos que actúan como suministradores de los mismos. En consecuencia, las relaciones con los proveedores de esos bienes y servicios aparece como un elemento fundamental para examinar el régimen jurídico del IVA y ello no sólo, como veremos, para cumplir con la obligación de liquidar el impuesto (por diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado) sino también de cara a determinar la posición de los municipios como sujetos obligados a soportar la repercusión tributaria que practiquen los proveedores y, en general, aquellas personas que actúen como empresarios o profesionales en las relaciones económicas de entregas de bienes y prestaciones de servicios que procedan. Resulta, pues, indispensable estudiar el régimen jurídico del IVA para los municipios como destinatarios de operaciones gravadas, haciendo especial hincapié en las condiciones y requisitos que han de reunir las facturas o documentos equivalentes que les sean presentados para que el IVA soportado se compense con el IVA repercutido en las operaciones sujetas y no exentas. Al igual que ocurre con las operaciones contempladas en el capítulo anterior, el IVA soportado presenta un conjunto de problemas contables y organizativos cuya resolución incumbe a los responsables municipales, concentrándonos por nuestra parte en el examen de las cuestiones sustantivas y formales del impuesto. Hecha esta precisión, es indiferente, por el momento, relacionar las operaciones sujetas, no sujetas y/o exentas que realiza la entidad local con las entregas de bienes y prestaciones de servicios que recibe de sus proveedores en cuanto el deber de soportar la repercusión se desliga, en principio, del régi-

117. Dado el carácter variopinto de las personas a quienes el Ayuntamiento de Pamplona puede conceder el alojamiento en los citados apartamentos, entendemos que la prestación de servicios está exenta en virtud de lo previsto en cualquiera de los apartados del art. 17.1º.17 de la LFIVA (acción social en el sentido amplio del término).

118. A la vista de la Ordenanza reguladora de precios públicos cualquier persona, aparentemente, podría ser usuaria del citado servicio, algo que, sin embargo, queda desmentido a la vista de la normativa de los Servicios Sociales, a la que, no obstante, no se contiene ninguna remisión.

119. Recordemos la consulta de la DGT de 12 de enero de 1998 (ya citada) donde el Ministerio de Economía y Hacienda considera que las ejecuciones de obras para la construcción de residencias de ancianos por parte de un Ayuntamiento están sujetas y no exentas en el IVA. Obsérvese cómo la adquisición de bienes y servicios para una actividad municipal que estará exenta (asistencia a la tercera edad), se sujeta, sin embargo, a gravamen y, por tanto, el Ayuntamiento soporta el tributo para la construcción de una edificación que posibilitará la realización de actividades respecto de las que no puede repercutir el impuesto.

men de las operaciones para las que se realizan las adquisiciones correspondientes: en otros términos, si el Ayuntamiento adquiere bienes para la realización, por su parte, de operaciones no sujetas y/o exentas, ello no implica que no esté obligado a soportar la repercusión correspondiente¹¹⁹ y, a la inversa, puede necesitar de la adquisición de bienes o servicios para la realización de operaciones sujetas sin que sea procedente la repercusión del tributo. En este sentido, conviene resaltar que las cuotas repercutidas por el Ayuntamiento (en el supuesto de actividades sujetas y no exentas) no son las que éste ha soportado en la adquisición de bienes y servicios, sino las correspondientes a las operaciones que él ha efectuado, proposición que lleva implícita en su seno la contraria.

Hecha esta puntualización, cabe señalar que las entidades locales no gozan de particularidad alguna en el IVA en cuanto sujetos pasivos de la obligación extratributaria de repercusión, salvo la precisión contenida en el segundo párrafo del art. 34.1 de la LFIVA, donde se contiene una precisión *iuris et de iure*, en cuya virtud en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el IVA cuyos destinatarios fueran entes públicos habrá de entenderse que los sujetos pasivos del IVA (sus proveedores), al formular sus propuestas económicas, han incluido dentro de las mismas el impuesto que, sin embargo, deberán repercutir como partida independiente, sin que el importe global consignado en la oferta pueda experimentar incremento alguno como consecuencia de la consignación del tributo repercutido. De dicho precepto se desprende una primera conclusión importante, cuál es la necesidad de que los responsables municipales discernan, claramente, respecto de qué operaciones está obligado el Ayuntamiento a soportar el ejercicio de la repercusión, en qué cuantía¹²⁰ y con qué requisitos (formales y/o temporales). En cuanto a la primera de las cuestiones, conviene resaltar que el Ayuntamiento sólo está obligado a soportar la repercusión respecto de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se encuentren (para el proveedor) sujetas y no exentas al impuesto. Dado que el ámbito de operaciones no sujetas aparece, para los agentes económicos que no se engloban en el concepto de entidades públicas, enormemente restringido en la normativa del IVA, lo normal será que ninguna

120. Un problema fundamental, que afecta no sólo a la liquidación del IVA, sino también al régimen de contratación administrativa viene determinado por la necesidad de que los responsables municipales discernan, a la hora de valorar las ofertas de los licitadores, el tipo de gravamen que pretenden, caso de ganar el concurso, repercutir. Sería conveniente que el Ayuntamiento de Pamplona no se erigiese en juez y parte y, por tanto, no prejuzgase el carácter verdadero o falso del IVA susceptible de repercusión; este consejo no supone que los responsables municipales reciban acríticamente las propuestas de los licitadores, sino que, en caso de discrepancia entre la opinión de los Servicios Jurídicos, Intervención, etc., recaben de los concursantes los oportunos documentos (contestaciones a consultas, etc) en que basen su pretensión sobre la exención, aplicación de tipos reducidos, etc. El casuismo propio de los concursos y de la contratación administrativa impide ofrecer una solución general, aunque nos decantamos por sugerir la aportación de certificaciones de la Hacienda (Foral o estatal), contestaciones a consultas administrativas y, en general, cualquier documento que, externo al concursante, permita que los responsables municipales valoren la oferta económica sin que la misma se pueda ver perturbada por contingencias tributarias. La observación de esta apreciación permitirá enervar no sólo conflictos de carácter presupuestario y/o de liquidación del IVA sino, sobre todo, de contratación administrativa. En consecuencia, la sugerencia en cuestión debería ser trasladada a los responsables de la citada contratación que, en ocasiones por pura inercia, se limitan a valorar las ofertas de los concursantes sin tener en cuenta el carácter –procedente o no– del IVA repercutible. Un simple ejemplo ayudará a comprender la trascendencia del razonamiento; supongamos que el Ayuntamiento convoca concurso público para el suministro de pan común con destino a las Escuelas municipales. El precio máximo de licitación es 100 (IVA incluido); el concursante A licita por un precio de 98 (IVA incluido) aplicando incorrectamente el tipo de gravamen puesto que considera que la entrega de bienes está sujeta al tipo general del 16%, de donde se desprende que su oferta se descompone en dos variables: 84,48 pts por el precio del pan más 13,52 pts por la repercusión del IVA; el concursante B ofrece el suministro del pan por 99 pts aplicando correctamente el tipo superreducido del IVA. En este ejemplo, caben dos opciones: en primer lugar, entender que la primera propuesta –la más favorable en términos de contratación administrativa– ha de resultar la adjudicataria del concurso (lo que resulta correcto si prescindimos del efecto de la inadecuada repercusión del tributo) o bien entender que la propuesta formulada por el concursante B ha de resultar adjudicataria del concurso puesto que la primera ha de ser rechazada de plano al no ajustarse a la normativa vigente.

Peor resulta el ejemplo en cuya virtud un concursante ofrece un precio de 90 entendiendo (erróneamente) que la operación está exenta en el IVA, mientras que otro concursante oferta 96 entendiendo (de forma correcta) que la operación está sujeta y no exenta en el tributo reseñado, sometiéndose al tipo general de gravamen. ¿No plantearía problemas al Ayuntamiento adjudicar el concurso al primero de los licitadores al considerar que su oferta es, en términos económicos, la más favorable? ¿Cabría que el licitador que no ha resultado adjudicatario impugnase el concurso? Las respuestas a ambas preguntas parecen obvias y ponen de manifiesto los problemas que, en la fase de contratación administrativa, pueden producirse como consecuencia del desconocimiento en la aplicación del IVA.

adquisición de bienes y/o prestación de servicios realizada a favor del Ayuntamiento pueda subsumirse en los supuestos de no sujeción contemplados en el art. 7 de la LFIVA¹²¹ o, expresado en otros términos, lo habitual será que, en su caso, podamos encontrarnos en presencia de adquisiciones sujetas pero exentas. Junto a ello ha de tenerse en cuenta que la sujeción al IVA implica que el proveedor ostente la condición de empresario o profesional con arreglo al art. 5 de la LFIVA y, en este sentido, puede ser de interés para las entidades locales tener en cuenta que los arrendadores de bienes inmuebles no precisan de la concurrencia del requisito de la habitualidad o de la continuidad en las operaciones para que se consideren como tales, bastando la realización de una sola operación de arrendamiento para tener la consideración de sujetos pasivos del IVA¹²². Como decíamos anteriormente, resultará inusual que un municipio realice con sus proveedores operaciones no sujetas y, por el contrario, puede resultar más frecuente que se produzcan operaciones exentas, de conformidad con lo dispuesto en el art. 17 de la LFIVA en lo que atañe a las operaciones interiores de entregas de bienes o prestaciones de servicios. Aun cuando el casuismo impida entrar en un estudio pormenorizado de este precepto sí cabe ofrecer algunas orientaciones generales que posibiliten la calificación de las operaciones¹²³ llevadas a cabo por los proveedores como exentas. Así podemos encontrar operaciones que gozan de exención cuando se llevan a cabo por entidades públicas pero que no tienen idéntico beneficio fiscal cuando se realizan por personas jurídico-privadas aunque el destinatario sea una entidad pública¹²⁴; operaciones exentas donde el beneficio fiscal se liga a la realización de la entrega de bienes o prestación de servicios por una persona necesariamente jurídico-privada¹²⁵; operaciones exentas cualquiera que sea la entidad (pública o privada) que las lleve a cabo y con independencia de la naturaleza (pública o privada) de la entidad para quien se presten¹²⁶; operaciones exentas cuando el sujeto pasivo sea una persona privada y el destinatario una persona física¹²⁷, etc. Como observamos, la variada tipología y la concurrencia de requisitos objetivos, subjetivos o mixtos en la regulación de las exenciones del IVA dificulta sobremanera una tarea generalizadora, de forma que sólo es posible ofrecer, en este punto, posiciones amplias que, indefectiblemente, habrán de ser objeto de adaptación pormenorizada por

121. Los escasos supuestos (absolutamente excepcionales) pueden, con carácter general, producirse en caso de operaciones de adquisición de bienes o prestación de servicios en que el proveedor sea una entidad pública (local o no), que cabría reconducir al art. 7.8 de la LFIVA, examinado ampliamente al tratar del Ayuntamiento como sujeto pasivo del IVA; en estos supuestos habría que aplicar la doctrina señalada en torno a este precepto previa la consideración de que el ayuntamiento no actúa como potencial sujeto pasivo sino como obligado a soportar la repercusión, es decir, los responsables municipales deben enjuiciar si la operación del otro ente público que entrega bienes o presta servicios al Ayuntamiento es o no subsumible en los supuestos de no sujeción del precitado art. 7.8.

No obstante, el casuismo sí ha ayudado a precisar la sujeción o no de algún tipo de actividades profesionales realizadas a favor de entidades locales; así, el Tribunal Supremo (Sentencia de 28 de octubre de 1991) ha entendido que no están sujetos al IVA los honorarios del Letrado-Jefe de los Servicios Jurídicos de un Ayuntamiento. Por el contrario, el TJCE (Sentencia de 25 de julio de 1991) y, recogiendo su doctrina, el Tribunal Supremo (Sentencias de 8 de noviembre de 1993 y de 30 de abril de 1994) ha considerado que los recaudadores municipales son profesionales a efectos del IVA, estando su actividad sujeta a gravamen y debiendo los ayuntamientos soportar la repercusión de las cuotas tributarias correspondientes.

122. Así, el particular que alquila al Ayuntamiento un inmueble destinado a alojar dependencias o servicios municipales tiene, automáticamente, la consideración de empresario o profesional (sujeto pasivo del IVA) y ello aunque no se trate de una actividad habitual del arrendador e, incluso, aunque sea la única operación que realice; en este ejemplo, el Ayuntamiento está obligado a soportar la repercusión del impuesto.

123. Téngase en cuenta que la distinción entre actividades y operaciones que efectuábamos al amparo del examen del art. 7.8 sólo es posible en el caso de los entes locales, no en el caso de los proveedores de éstos.

124. Aunque el ejemplo pueda resultar forzado, los servicios de asistencia sanitaria están sujetos y no exentos cuando se presten por entidades privadas que no actúen en régimen de precios autorizados o comunicados y ello cualquiera que sea el destinatario.

125. Así, la exención de las prestaciones de servicios realizadas por profesionales odontólogos, etc.

126. Por ejemplo, el transporte de heridos en ambulancias.

127. Así, la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea el destinatario de los servicios (art. 17.1.2º de la LFIVA). Se trata de un supuesto en el que la defectuosa terminología del legislador puede plantear problemas interpretativos. Así, no es infrecuente que una entidad local pueda concertar con una entidad privada (por ejemplo, la Clínica Universitaria, una Mutua, el Iguatorio Médico, un Hospital privado, etc.) la asistencia sanitaria a sus funcionarios y/o a los contratados laborales. El servicio se concierta entre una sociedad mercantil (u otra tipología de persona jurídico-privada) y una entidad local pero el beneficiario del servicio será siempre una persona física, habiendo de entender, pese a la oscuridad del legislador, que la operación está sujeta pero exenta en el IVA, puesto que no cabe entender que la referencia a "profesionales médicos o sanitarios" que emplea el legislador al referirse al sujeto pasivo del IVA excluye a las sociedades.

parte de los responsables municipales. Posiciones que deben partir de dos ideas expresadas con anterioridad: de un lado, la necesidad de distinguir entre operaciones no sujetas y/o exentas que realiza el Ayuntamiento y operaciones realizadas para la citada entidad local; por otro, la necesidad de acudir al examen del art. 17 de la LFIVA (a la hora de aceptar o rechazar el ejercicio de la repercusión por parte del proveedor) para determinar si la adquisición de bienes o servicios efectuada por el Ayuntamiento goza o no de exención¹²⁸, teniendo presente que la posición adoptada por los responsables municipales deberá partir de la diferenciación entre exenciones objetivas, subjetivas y mixtas que hemos esbozado, de forma ejemplificativa, en líneas anteriores.

Una vez determinada la sujeción y no exención de la operación de entrega de bienes y/o prestación de servicios realizada para el Ayuntamiento, habrán de tenerse en cuenta otras cuestiones importantes de cara a permitir la deducción, en su caso, de las cuotas soportadas. En primer lugar, habrá que determinar la procedencia o no del tipo impositivo repercutido, teniendo en cuenta la existencia, junto al tipo general del 16%, de tipos reducidos o superreducidos, del 7% y del 4%, respectivamente, de acuerdo con lo previsto en el art. 37 de la LFIVA; en segundo lugar, habrán de cumplirse por el municipio los requisitos formales que permiten la deducción de las cuotas soportadas y, en concreto, habrá de estar en posesión de la correspondiente factura¹²⁹, en la que el proveedor habrá de consignar, de forma separada, la base imponible, el tipo de gravamen y la cuota repercutida, habiendo de cumplir los requisitos formales previstos en el Decreto Foral 85/1993, de 8 de marzo¹³⁰, requisitos que son igualmente exigibles respecto de las facturas o documentos equivalentes expedidos por el Ayuntamiento para la percepción de contraprestaciones por operaciones sujetas y no exentas en el IVA; en tercer lugar, ha de tenerse en cuenta que, junto a los requisitos formales, el ejercicio de la deducción se encuentra sometido a plazos temporales, habiendo de diferenciar (puesto que aquí, como veremos, suelen producirse problemas en relación con las entidades locales) entre el plazo de nacimiento del derecho a deducir y el plazo de caducidad de este derecho: entrambos plazos ha de ejercitarse el derecho, puesto que la inacción del mismo conlleva la imposibilidad de deducir las cuotas soportadas conforme establece el art. 46 de la LFIVA. El derecho a deducir nace en el momento en que se devengan las cuotas soportadas, habiendo de tener presente que el devengo de éstas no tiene, necesariamente, que coincidir con el momento de expedición y/o recepción de la factura¹³¹ por parte del proveedor o con la fecha de ésta, pero tampoco con la fecha en que se expide el correspondiente mandamiento de pago por parte de la Tesorería municipal. Los problemas que se suscitan en esta sede pueden venir dados por la asimetría de las posiciones del proveedor y del municipio a la hora de determinar el devengo del tributo, asimetría que, sólo en supuestos excepcionales determinará la caducidad del derecho del Ayuntamiento, pero que puede implicar algunas complicaciones contable-administrativas a la hora de liquidar el IVA¹³², complicaciones que pueden soslayarse siempre y cuando los responsables municipales rechacen aquellas facturas cuya fecha de expedición sea anterior a la del

128. La Resolución del TEAC de 27 de febrero de 1998 ha señalado que la transmisión de edificios para su demolición y posterior reconstrucción está sujeta y no exenta en el IVA o, dicho en otros términos, la meritada transmisión estaría excluida de la exención contemplada en el art. 17 de la Ley Foral; ello es importante en el supuesto de actuaciones municipales tendentes a la rehabilitación de cascos históricos o antiguos donde el Ayuntamiento pueda actuar como promotor inmobiliario.

129. Salvo en los supuestos de pago directo (no por repercusión del proveedor) del IVA en el caso de importaciones o adquisiciones intracomunitarias de bienes, donde la factura se sustituye por el documento acreditativo del pago a la hora de practicar la deducción.

130. Habiendo de tener en cuenta las modificaciones introducidas por el Decreto Foral 171/1994, de 19 de septiembre.

131. Aunque el art. 45.4 de la LFIVA entiende soportadas las cuotas en el momento de recepción de la factura, admite que el devengo del tributo se produzca en momento posterior, en cuyo caso dichas cuotas se entienden soportadas cuando se devenguen, cualquiera que sea la fecha de la factura.

132. Complicaciones que resultarán frecuentes en el caso de facturas recibidas o datadas en fechas próximas al cierre del ejercicio presupuestario, puesto que aquí nos encontramos con problemas derivados del cumplimiento del deber de presentar la declaración-liquidación anual y la declaración de operaciones económicas con terceras personas, deberes formales que veremos en el epígrafe correspondiente.

devengo del impuesto; y, en este sentido, conviene tener presente que el citado devengo no es disponible para proveedor (ni tampoco para el Ayuntamiento) sino que ambos habrán de someterse a lo previsto en los arts. 24 (para operaciones interiores), 25 (adquisiciones intracomunitarias de bienes) de la LFIVA¹³³. En materia de devengo, es abundante la doctrina administrativa atinente a las entidades públicas, centrada en dos puntos básicos: de un lado, la determinación del devengo en las operaciones de tracto sucesivo y, de otro, la fijación del citado elemento del tributo en las certificaciones de obras. En el primer caso, el TEAC¹³⁴ ha entendido que en los contratos de tracto sucesivo de prestación de servicios a un ente público, la exigibilidad del IVA se produce con el abono efectivo de los mandamientos de pago; como una variación de los problemas que suscitan las mencionadas operaciones, han de mencionarse las cuestiones que dimanar de la expresión “IVA incluido” incorporada a los pliegos de condiciones particulares en los concursos para la celebración de contratos de tracto sucesivo, problemas que se centran en la posible modificación ulterior de los tipos de gravamen por el legislador, supuesto donde hay que entender que el incremento derivado de la variación de este elemento de cuantificación del tributo ha de soportarse por la entidad local, solución que ha sido acogida por nuestros Tribunales¹³⁵.

En el caso de las certificaciones de obras, las posiciones –no sólo administrativas, sino también jurisprudenciales– son más plurales, ya que se ha entendido, por un lado, que en las obras públicas el IVA se devenga en el momento de recepción provisional de la obra por parte de la Administración¹³⁶, mientras que, por otro, se ha considerado que el devengo se produce cuando se emiten las certificaciones de obras¹³⁷, basándose en que, conforme la legislación de contratos del Estado, la certificación equivale a la entrega parcial de la obra¹³⁸. Por su parte, el Ministerio de Economía y Hacienda ha señalado que “para determinar el devengo del IVA como consecuencia de la expedición de certificaciones por ejecuciones de obras con aportación de materiales, deberá estarse al carácter de las certificaciones expedidas; si la certificación no supone la puesta de la obra a disposición del cliente, como

133. Como regla general, en las entregas de bienes el IVA se devenga cuando se pongan a disposición del Ayuntamiento y, en el caso de prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. En el caso de operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados, el impuesto se devenga en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

En los casos de arrendamientos, suministros y en las operaciones de tracto sucesivo el devengo se produce en el momento en que resulte exigible la parte de precio que comprenda cada percepción.

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes el devengo del tributo se produce aplicando analógicamente las mismas reglas previstas para las operaciones interiores.

134. Resoluciones de 7 y 21 de marzo de 1996.

135. Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Castilla-León de 27 de julio de 1995. Imaginemos un contrato de arrendamiento de inmuebles –por un período de cinco años– para su utilización por una sociedad municipal, estableciendo el pliego de condiciones un precio máximo de 10 millones de pts. (IVA incluido), adjudicándose el servicio a una empresa que ha ofertado el alquiler por un precio de 9.995.000.- pts. (comprendiéndose en esta cantidad el IVA al tipo general vigente en el momento de celebración del contrato del 16%). De acuerdo con la mecánica del tributo, la base imponible sería de 8.616.379 pesetas y la cuota prevista del IVA ascendería a 1.378.621 pesetas. A partir del segundo año de vigencia del contrato, se eleva el tipo de gravamen del 16% al 18%, de forma que el IVA repercutible pasa a suponer 1.550.948.- pesetas (o, mejor dicho, la reducción proporcional puesto que sólo afecta el nuevo tipo a cuatro de los cinco años del contrato); en cualquier caso, la modificación del tipo y su traslación a las cuotas repercutidas habrá de ser soportada por el Ayuntamiento, aun cuando, como consecuencia de ello, se supere el precio máximo fijado en el concurso convocado en su momento, no pudiendo (y es lo que interesa resaltar) oponer dicho precio máximo ni su trascendencia desde la legislación reguladora de la contratación administrativa ante el ejercicio del derecho del sujeto pasivo (el arrendador) a repercutir íntegramente la cuota en los tipos vigentes en el momento del devengo.

136. Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de mayo de 1996.

137. La reciente Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León de 19 de febrero de 1998, tras considerar que el pago por certificaciones no es sino la concreción del derecho que la legislación de contratos del Estado otorga al contratista de una obra pública para cobrar el precio de ésta según se fuera ejecutando, afirma que “no hay, en consecuencia, pago anticipado, sino operación de tracto sucesivo en la que el precio se devenga en cada entrega parcial de la obra puesta de manifiesto en la certificación”.

También en fechas recientes (Sentencia de 2 de abril de 1998), el Tribunal Superior de Justicia de Madrid considera que la entrega del bien ha de considerarse realizada con la recepción provisional de la obra, por lo que las certificaciones (anteriores a dicho momento) expedidas por el Ayuntamiento no originan, por sí mismas, el devengo del impuesto que sólo se produce con la entrega y/o con los pagos anticipados, siendo, pues, el momento del pago de cada certificación el que determina el tipo de gravamen aplicable.

138. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 31 de julio y de 26 de septiembre de 1996.

es lo habitual en los supuestos de contratos con entidades públicas, el impuesto no se devengará hasta el momento del cobro efectivo de la certificación; en otro caso (si la certificación supusiera la entrega de la obra o parte de la misma al cliente), la expedición de la certificación producirá el devengo del impuesto, con independencia del momento en que se cobre el precio correspondiente a la obra certificada¹³⁹; sin embargo, la Sentencia del TSJ de Cataluña de 17 de abril de 1997 estima que el devengo del IVA en las certificaciones de obras coincide con la fecha de libramiento de tales certificaciones, posición que, sin embargo, puede chocar con lo dispuesto en el art. 145 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, donde se considera que dichos abonos tienen el concepto de pagos a cuenta¹⁴⁰. Y desde luego, la cuestión del devengo del IVA en las certificaciones de obras es trascendente, no sólo de cara a la determinación temporal del ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas, sino también por la incidencia que puede tener en los supuestos en que se produzca una modificación de los tipos de gravamen, casos en los que habrá de precisarse, con exactitud, la fecha del devengo a fin de determinar las cuotas que debe soportar el Ayuntamiento¹⁴¹.

En caso de que las facturas de los proveedores cumplan los requisitos señalados anteriormente y que el municipio haya adaptado la contabilidad presupuestaria a la que se deriva del régimen jurídico del IVA en materia de devengo de las operaciones (adaptación que no sólo ha de producirse en relación con las operaciones respecto de las que soporta el IVA sino también en relación con aquéllas donde es sujeto pasivo del impuesto con el derecho-deber de repercusión), ha de tenerse en cuenta que la deducción, por imperativo del art. 45.1 de la LFIVA ha de realizarse en las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación en que el Ayuntamiento haya soportado las cuotas impositivas, si bien se permite la posibilidad de ejercitar el meritado derecho en el plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que pudo haberse ejercido dicho derecho¹⁴².

Por último, haremos referencia a dos cuestiones de cierta trascendencia en orden al ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el IVA. Por un lado, la posibilidad de deducir las cuotas soportadas con anterioridad a la presentación de la declaración de inicio de una actividad sujeta a gravamen; en este sentido, conviene precisar que cuando el Ayuntamiento realice una *nueva actividad* sujeta y no exenta en el IVA¹⁴³ habrá de presentar la correspondiente declaración (así se viene entendiendo por la doctrina del Ministerio de Hacienda), de modo que el supuesto que tratamos no es ocioso ni puede verse enervado por el hecho de que el municipio efectuara, en su momento, las correspondientes declaraciones de inicio de actividades ante la Hacienda Foral; en este sentido, el art. 109.1 de la LFIVA impone a los sujetos pasivos el deber de presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las **actividades** que determinen su sujeción al impuesto, habiendo de interpretarse esta expresión en el sentido de que no es suficiente una declaración general sobre la realización de

139. Consulta de la Dirección General de Tributos de 8 de febrero de 1995.

140. Otra cosa es que, con arreglo a lo previsto en el art. 147.5 de la citada Ley, las obras se hayan recepcionado parcialmente, en cuyo caso sí hay que considerar producido el devengo con la emisión de la certificación de liquidación provisional; en definitiva, existen argumentos suficientes para oponerse a la doctrina sentada en la mencionada sentencia y para considerar que el devengo del IVA en las certificaciones de obras se produce en el momento del cobro del precio de las mismas, siguiendo así posiciones administrativas (Resolución del TEAC de 22 de junio de 1995) y jurisprudenciales (Sentencia del TSJ de Madrid de 13 de julio de 1995).

141. En este sentido, la consulta de la DGT de 10 de febrero de 1994 afirma que “el devengo del impuesto en las certificaciones de obras en la contratación administrativa, cuando varía el tipo impositivo, se produce en los supuestos en que por aplicación de la Ley de Contratos del Estado así corresponda, en el momento de la recepción provisional de las obras, que entraña la puesta a disposición de las mismas, esto es, la puesta de las citadas obras en poder y posesión del organismo contratante, y no en el momento del cobro de las correspondientes certificaciones que no sean anteriores al momento de recepción de la obra ejecutada”.

142. La deducibilidad del IVA soportado en períodos de liquidación posteriores a los señalados en la Ley Foral no tiene relevancia en orden al ejercicio del derecho (siempre que no se supere el plazo de los cinco años) pero tiene, evidentemente, una incidencia financiero-fiscal en la tesorería del Ayuntamiento en los supuestos en que el IVA a ingresar sea superior al que correspondería por no haber compensado todas las cuotas con derecho a deducción en el período de liquidación, de forma que es aconsejable compensar las cuotas soportadas con las devengadas en los períodos de liquidación en que se hayan devengado unas y otras.

operaciones y actividades sujetas, sino que habrá de detallarse, de forma pormenorizada, cada una de éstas. Así, la consulta de la DGT de 8 de julio de 1997 señala que “las cuotas del IVA soportadas por el ayuntamiento consultante con anterioridad al inicio de su actividad de suministro de agua al municipio podrán ser deducidas una vez iniciada la actividad de acuerdo con lo dispuesto en el art. 111 de la Ley 37/1992. Tratándose de cuotas soportadas con anterioridad al 1 de enero de 1997, esta posibilidad se aplica únicamente a las cuotas soportadas durante los cinco años anteriores a dicha fecha”.

Por otro lado, hay que referirse al régimen especial de deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión¹⁴⁴, habiendo de tener presente que este régimen especial es de indudable aplicación a las entidades locales en cuanto aparece previsto para sujetos pasivos que realicen, de forma simultánea, operaciones sujetas y operaciones exentas, estando, en consecuencia, sometidos potencialmente a la regla de prorata¹⁴⁵. La especialidad de la deducción en caso de adquisición de bienes de esta naturaleza no reside tanto en la deducción (que es inmediata, siguiendo la regla general) cuanto en la regularización de ésta, conforme se desprende del art. 53 de la LFIVA. Dicha regularización procede en dos supuestos, el primero de los cuales es de aplicación posible a los Ayuntamientos, mientras que el segundo es de dudosa utilidad para las entidades locales: a) cuando entre la prorata definitiva correspondiente a los años en que debe practicarse la regularización y la correspondiente al año en que se soportó la repercusión exista una diferencia superior a 10 puntos porcentuales; b) cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, operaciones que originen derecho a deducción u operaciones que no originen tal derecho (de forma exclusiva en ambos casos) y, posteriormente, durante los años de utilización o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión adquiridos se hubiera modificado esta situación¹⁴⁶. La regularización debe realizarse en los plazos previstos en el art. 53 de la LFIVA¹⁴⁷ y a través del procedimiento señalado en el art. 55 de la misma norma¹⁴⁸.

IV. LOS DEBERES FORMALES DE LOS MUNICIPIOS NAVARROS COMO SUJETOS PASIVOS DEL IVA

El examen del régimen jurídico del IVA quedaría incompleto si no mencionamos, junto a las obligaciones sustantivas de las entidades locales (básicamente la de pago del tributo), los deberes formales a que se encuentran sometidas como consecuencia de su condición de sujeto pasivo, deberes que hemos señalado de forma fragmentaria en epígrafes ante-

143. Tras la reforma de la normativa foral –introducida con efectos desde el 1 de enero de 1998– es intrascendente la diferenciación entre actividad y operaciones, habiendo de entender que el deber a que aludimos en el texto se refiere a la primera categoría conceptual.

144. Bienes cuya definición se recoge en el art. 54 de la LFIVA.

145. Las consideraciones que siguen no prejuzgan la opción por la regla de prorata para la liquidación del IVA por parte de la entidad local, aspecto éste que veremos posteriormente intentando examinar la conveniencia de optar por el régimen de deducción en sectores diferenciados y/o por los regímenes de prorata (general o especial).

146. Como hemos señalado, este supuesto es de muy dudosa aplicación al Ayuntamiento de Pamplona, aunque puede ser útil en caso de pequeños municipios.

147. Los plazos de regularización varían y así cabe distinguir tres supuestos: a) por regla general, durante los cuatro años siguientes a aquél en que se inicie la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión; b) tratándose de terrenos o edificaciones, la regularización se referirá a los nueve años siguientes a aquél en que tuvo lugar el comienzo de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento y c) tratándose de cuotas que hubiesen sido repercutidas con posterioridad al inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes de inversión, el período de regularización comenzará a contarse a partir del año en que se produjo la repercusión.

148. El procedimiento es el siguiente: a) una vez conocido el porcentaje de deducción aplicable, de forma definitiva, a cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización, se determina el importe de la deducción que hubiera procedido si la repercusión de las cuotas se hubiese soportado en dicho año; b) el importe obtenido por aplicación de la operación anterior se restará de la deducción efectuada en el año en que tuvo lugar la repercusión y c) la diferencia –positiva o negativa– se dividirá por cinco, salvo que se trate de terrenos o edificaciones (en cuyo caso el divisor será diez) y el cociente resultante será la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar ante la Hacienda Foral, habiendo de reseñar que tales ingresos o deducciones complementarias resultantes de la regularización deberán efectuarse en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieran.

riores al hilo del tratamiento de cuestiones particulares lo que no nos exime de un estudio pormenorizado, intentando, no obstante, evitar repeticiones innecesarias. Los deberes formales¹⁴⁹, regulados generalmente en sede reglamentaria, pueden enuclearse en torno a los siguientes puntos:

- A) Deber de declarar el comienzo, modificación y cese del ejercicio de las actividades económicas o empresariales que determinen su sujeción al impuesto; interesa resaltar, como hemos visto anteriormente al hablar de la deducción de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de nuevas actividades, la necesidad de comunicar a la Hacienda Foral (vía declaración de modificación de actividades) las nuevas operaciones (rectius: actividades¹⁵⁰) que pueda realizar el municipio, habiendo de tener presente que el plazo es de un mes a contar desde el día siguiente al en que se hayan producido los hechos que la determinan¹⁵¹.
- B) Deber de expedir y entregar facturas (conservando duplicado de las mismas) por cada una de las operaciones que realice la entidad local en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional¹⁵², deber que, lógicamente, no se aplica a las operaciones interiores exentas. Los requisitos formales que han de cumplir las facturas se encuentran regulados en el Decreto Foral 85/1993, de 8 de marzo, norma donde encontramos excepciones al mencionado deber (de escasa utilidad para los ayuntamientos, salvo en lo referido a las operaciones exentas), así como las cuestiones relativas a los duplicados, facturación telemática, etc. cuya exposición aquí sería prolija en exceso. El Ayuntamiento está obligado a conservar las facturas emitidas durante el plazo de prescripción del IVA, pudiendo sustituir la conservación física por la utilización de medios informáticos; en el caso de facturas recibidas de los proveedores se exige la conservación de las facturas originales, no siendo posible la sustitución por copias informáticas. Si las facturas acreditan la adquisición de bienes de inversión, aquéllas deben conservarse durante el período de regularización de dichos bienes y en los cinco años posteriores a la conclusión de este período¹⁵³.
- C) Deber de llevanza de libros y registros que permitan determinar los importes totales del IVA que el municipio haya repercutido y el soportado por sus adquisiciones (art. 109.1.4º de la LFIVA), habiendo establecido el Reglamento (arts. 53 a 61), como libros-registros obligatorios, los siguientes: a) el Libro-Registro de facturas emitidas¹⁵⁴; b) el Libro-Registro de facturas recibidas¹⁵⁵; c) el Libro-Registro de bienes de

149. Hay que advertir que, con carácter general, no existe excepción alguna al cumplimiento de estos deberes formales por el hecho de que el destinatario de los mismos sea un ente público.

150. Téngase en cuenta que el art. 1.1 del RFIVA ordena que las disposiciones relativas a la no sujeción de las operaciones efectuadas por los entes públicos se aplican con independencia respecto de cada una de las *actividades económicas distintas* que, en su caso, realicen; obsérvese, una vez más, la importancia que el titular de la potestad reglamentaria concede a la diferenciación entre operaciones y actividades económicas, aun cuando la trascendencia de esta distinción en orden a la sujeción de determinadas operaciones de los entes públicos, plasmada en el art. 7.8 de la LFIVA, desapareció con la reforma introducida a partir del 1 de enero de 1998 y, por tanto, no nos referiremos a ella.

151. La Disposición Adicional Primera del Reglamento Foral del IVA parece excepcionar este deber para los sujetos pasivos que, a partir del 1 de enero de 1993, se den de alta en los registros de la Contribución de Actividades Diversas; el problema, para las entidades locales, es la posible exención del deber de alta en el mencionado registro, de forma que nos decantamos por la solución ofrecida en el texto.

152. En el caso de adquisiciones intracomunitarias de bienes se unirá a la justificación deducible de la contabilidad municipal un documento que contenga la liquidación del IVA (art. 110.1 de la Ley Foral).

153. Recordemos que los plazos de regularización pueden ser de cuatro o de nueve años, según se trate de bienes generales o de terrenos y edificaciones.

154. En el mismo deberán constar separadamente y con la debida correlación, todas las operaciones sujetas, incluidas las que puedan gozar de exención. En consecuencia, el municipio no ha de anotar en el mencionado Libro los documentos o facturas que representen operaciones no sujetas en virtud del art. 7.8 de la LFIVA.

155. Libro cuyo contenido es muy similar al anterior, habiendo de anotar la entidad local las facturas y documentos correspondientes a los bienes adquiridos o a los servicios recibidos en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, es decir, cuando se destinen a operaciones sujetas al IVA (y ello aunque les sea de aplicación alguna de las exenciones contempladas en la normativa del impuesto).

inversión, cuya finalidad es facilitar el conocimiento de los bienes de esta naturaleza y las regularizaciones que fueren procedentes¹⁵⁶ y d) el Libro-Registro de determinadas operaciones intracomunitarias, que, teniendo en cuenta las remisiones reglamentarias, tiene escasa aplicación en la actividad de las entidades locales y puede, por tanto, ser obviado. Teniendo en cuenta el sentido y significado de este deber formal, y, sobre todo, considerando las normas legales y reglamentarias (que no excepcionan el cumplimiento del mismo para las entidades públicas ni su sustitución por mecanismos dimanantes de la contabilidad), entendemos que su cumplimiento en los términos establecidos por la legislación es inexcusable para los municipios navarros, habilitando los mecanismos organizativos oportunos. En este sentido, conviene resaltar la necesidad de coordinar la llevanza de estos libros con la plasmación contable de las operaciones que sustentan, de forma que lo que debe ser un instrumento preciso para la correcta liquidación del IVA no presente disfunciones como consecuencia de la aplicación de criterios diferenciados; por otro lado, ha de tenerse presente que la llevanza de los libros mencionados no sólo servirá para la correcta liquidación del IVA sino también para cumplir correctamente con el deber de presentar declaración de operaciones económicas con terceras personas por parte del Ayuntamiento, deber al que haremos referencia posteriormente.

- D) Deber de presentar autoliquidación en los plazos establecidos en el Reglamento¹⁵⁷. En el caso del Ayuntamiento de Pamplona, la duda principal respecto del cumplimiento de este deber viene dada por la periodicidad de la presentación, ya que, como regla general, el art. 62.3 del RFIVA establece un período de liquidación coincidente con el trimestre natural, que, sin embargo, se transforma en liquidación mensual para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones hubiera excedido, durante el año natural inmediato anterior, de mil millones de pts. Teniendo en cuenta que este volumen se determina en función del importe total de entregas de bienes y prestaciones de servicios (IVA excluido) efectuadas por el Ayuntamiento, incluyendo –y esto es trascendente– las operaciones exentas¹⁵⁸, parece (a la luz de los Presupuestos municipales de Pamplona para 1998) que el Consistorio pamplonés habría de adaptar sus declaraciones-liquidaciones al período mensual en cuanto el volumen de operaciones sujetas (comprendiendo las exentas) supera la cantidad establecida en el Reglamento del impuesto¹⁵⁹; en este caso, la declaración-liquidación deberá presentarse durante los veinte primeros días del mes siguiente de cada período de liquidación con referencia al mes anterior¹⁶⁰. Por último, cabe citar la posibilidad, prevista en el art. 62.5 del RFIVA, de solicitar a la Hacienda Foral la presentación de declaraciones-liquidaciones conjuntas, que comprendan no sólo al Ayuntamiento sino también a las sociedades y/o entidades (Gerencia de Urbanismo, Comiruña, etc.) en que aquél se estructura orgánicamente.
- E) Deber de declarar las operaciones económicas realizadas por el municipio con terceros, que aparece escindido en dos categorías, según se refiera a operaciones interiores o a operaciones intracomunitarias. En el primer caso, con periodicidad anual deben declararse las operaciones realizadas con terceras personas siempre que el volumen de negocio con cada cliente o proveedor supere quinientas mil pesetas; en nuestra Comunidad, este deber se regula en el Decreto Foral

156. Conforme señalamos anteriormente existen grandes posibilidades de que el Ayuntamiento de Pamplona deba acogerse al régimen especial de deducción de bienes de inversión, de ahí la trascendencia de este Libro-Registro, donde deberán anotarse, respecto de cada bien, la fecha de comienzo de su utilización, la prorrata anual definitiva y la regularización anual, en su caso, de las deducciones practicadas.

157. Este deber sólo se excepciona para los sujetos pasivos que realicen, exclusivamente, operaciones exentas, supuesto que, evidentemente, no es de aplicación, en la generalidad de los supuestos, a las Corporaciones locales.

158. Inclusión que obedece a la remisión que hace el RFIVA al art. 66 de la Ley Foral para determinar el concepto de volumen de operaciones a la hora de establecer la periodicidad mensual de la liquidación.

159. Esta conclusión preliminar puede variar en función del régimen jurídico de la Gerencia de Urbanismo y de las simulaciones económicas que se realizarán en aplicación del presente dictamen.

160. Como excepción a esta regla general, las declaraciones-liquidaciones correspondientes a los meses de junio, julio y diciembre, podrán presentarse hasta los días 5 de agosto, 20 de septiembre y 31 de enero, respectivamente (art. 62.4 del RFIVA).

265/1996, de 1 de julio¹⁶¹, donde se contienen normas especiales para las entidades públicas, que conviene sintetizar dada su aplicabilidad a los municipios; así, en primer lugar, si las personas jurídicas y/o entidades en que se estructura el municipio tienen números de identificación fiscal diferentes pueden optar por la presentación de declaraciones individualizadas por cada actividad¹⁶²; en segundo lugar, las entidades locales –y esto es importante en cuanto introduce una asimetría entre el régimen sustantivo y el formal– los municipios (y las entidades de ellos dependientes) habrán de incluir en la declaración anual las adquisiciones de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, deber que es exigible incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza. En otros términos, el ayuntamiento (y las entidades en que se estructura) habrá de incorporar a la relación anual de proveedores y clientes por operaciones sujetas (incluidas las exentas) la declaración de proveedores por la adquisición de bienes o servicios destinados a operaciones no sujetas, es decir, no realizadas en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional¹⁶³; en tercer y último lugar, ha de tenerse presente que, a diferencia de lo que ocurría a la hora de determinar el volumen de operaciones a efectos de la periodicidad de la declaración (trimestral o mensual) en el deber que nos ocupa y para las operaciones sujetas y no exentas habrá de declararse el importe total, añadiendo las cuotas repercutidas y/o soportadas por el IVA, conforme establece el art. 4.2.a) del Decreto Foral 265/1996.

Distintas son las consideraciones que cabe realizar en torno al deber de presentar declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, en cuanto su incidencia será muy escasa en el conjunto de municipios navarros; simplemente constataremos que su régimen aparece regulado en los arts. 67 a 70 del RFIVA y la periodicidad de la declaración es trimestral¹⁶⁴.

V. LOS REGIMENES DE DEDUCCION EN EL IVA Y SU APLICACIÓN POR LAS ENTIDADES LOCALES NAVARRAS.

Conforme hemos señalado, los municipios realizan una trilogía de operaciones en relación con el IVA: no sujetas, sujetas y exentas, mientras que, desde el punto de vista de las adquisiciones de bienes y servicios a sus proveedores la mayor parte de las operaciones estarán sujetas (debiendo soportar el IVA repercutido) siendo minoritarias las que pueden considerarse exentas y absolutamente excepcionales aquellas que puedan tipificarse como no sujetas. En este sentido, hay que determinar en qué cuantía y a través de qué mecanismo puede el ayuntamiento deducir las cuotas soportadas de sus proveedores, teniendo en cuenta que, como regla general, los sujetos pasivos del impuesto pueden deducir de las cuotas tributarias devengadas las que hayan soportado en las adquisiciones de bienes, prestaciones de servicios, adquisiciones intracomunitarias de bienes o importaciones en la medida en que

161. Téngase en cuenta la modificación introducida por el Decreto Foral 352/1998, de 14 de diciembre, aun cuando sea de escasa entidad en relación con las entidades locales.

162. El segundo párrafo del art. 1.2 del Decreto Foral citado lleva implícito en su seno la propuesta contraria: la posibilidad de presentar una declaración única, omnicompreensiva de todas sus actividades, aunque se presten por entidades con distintos números de identificación fiscal; a la inversa, aun cuando las distintas entidades pertenecientes al Ayuntamiento de Pamplona realicen actividades empresariales o profesionales no diferenciadas, pueden presentar declaraciones anuales distintas si poseen varios números de identificación fiscal.

163. El segundo párrafo del art. 1.3 del Decreto Foral impone al Ayuntamiento de Pamplona el deber de declarar las subvenciones, ayudas y auxilios que conceda con cargo a sus presupuestos; no profundizamos en este deber por ser ajeno al régimen jurídico del IVA, aun cuando se regule unitariamente por el titular de la potestad reglamentaria al establecer la declaración anual de operaciones.

164. El art. 70.3 del RFIVA permite que el Departamento de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra autorice a que los estados recapitulativos se presenten con periodicidad anual siempre que concurren las circunstancias y requisitos que se señalan en el mencionado precepto.

los bienes y servicios se utilicen en la realización de operaciones sujetas y no exentas en el IVA¹⁶⁵; expresado en términos negativos, el Ayuntamiento no puede deducir del IVA que repercute el soportado para la realización de operaciones no sujetas y/o de operaciones exentas. Además, conviene tener en cuenta que no todas las cuotas soportadas (aunque correspondan a bienes o servicios adquiridos para la realización de operaciones sujetas y no exentas por parte del Ayuntamiento) son deducibles, puesto que el art. 42 de la LFIVA establece un conjunto de restricciones y exclusiones del derecho a deducir que habrán de ser tenidas en cuenta a la hora de liquidar el impuesto¹⁶⁶.

Para los sujetos pasivos que, como los municipios, realizan, de forma conjunta, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional¹⁶⁷, operaciones que originan el derecho a deducir las cuotas soportadas y operaciones que no habilitan para el ejercicio del citado derecho, el legislador ha establecido dos procedimientos generales de determinación de cuotas deducibles, a saber, el régimen de actividades diferenciadas y la regla de prorata, subdividida ésta en dos clases (general y especial). Conviene examinar brevemente las características y requisitos de estos procedimientos para, posteriormente, determinar cuál es más conveniente para el Ayuntamiento de Pamplona, si bien ha de advertirse que las conclusiones extraídas serán provisionales en cuanto necesitarán la posterior confirmación que sólo su aplicación casuística sobre la base de los Presupuestos municipales puede procurar; además, ha de tenerse en cuenta que la adopción de cualquiera de los dos procedimientos exigirá, de modo previsible, reformas organizativas o contables en el Ayuntamiento de Pamplona, cuya mayor o menor dificultad en la implantación puede retrasar o desaconsejar alguno de los procedimientos que, en abstracto, fuese el más favorable. En lo que atañe al régimen de deducción en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional, conviene precisar que se consideran como tales aquéllos en los que las actividades económicas y los regímenes de deducción son distintos; las actividades son distintas, a estos efectos, si tienen asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE¹⁶⁸), mientras que los regímenes de deducción son distintos si, por aplicación de la regla de prorata, la diferencia entre ellos excede de cincuenta puntos porcentuales. Efectuada esta precisión, la esencia del régimen de deducción en sectores diferenciados puede, según el art. 47 de la LFIVA, sistematizarse del siguiente modo:

- a) El municipio debe aplicar independientemente el régimen de deducciones respecto de cada una de los sectores diferenciados advertibles en el conjunto de su actividad empresarial o profesional¹⁶⁹. En este sentido, conviene precisar que el concepto de sector diferenciado sólo es predicable respecto de las actividades empresariales del Ayuntamiento (no respecto de la totalidad de actividades, incluidas las no sujetas, que éste realiza).

165. Así, la consulta –ya citada– de la DGT de 16 de febrero de 1998 considera que las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos por un Ayuntamiento destinados a la construcción de un frontón que genera la realización de operaciones exentas no son deducibles.

166. Las exclusiones y restricciones contempladas en este precepto son de escasa aplicación a las entidades locales; no obstante, sí conviene reseñar, entre otras, la no deducibilidad de las cuotas soportadas por servicios de hostelería, restauración o viajes. Mayor trascendencia tiene la no deducibilidad de los bienes y derechos que no se integren en el patrimonio empresarial del Ayuntamiento, por lo que habrán los responsables municipales de ser especialmente cuidadosos en este punto.

167. La matización es importante, ya que, como hemos visto, la mayor parte de las operaciones del Ayuntamiento de Pamplona no se realizan en el ejercicio de dicha actividad.

168. La vigente CNAE es la aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre.

169. La consulta de la DGT de 9 de julio de 1998, referida a una entidad pública (en concreto, una Universidad) que realiza tres tipos de actividades diferentes (prestación de servicios a empresas, sujetos y no exentos, mediante contratos de investigación, análisis o informes; prestación de servicios de enseñanza, exentos del IVA y otras actividades de menor entidad cuantitativa –sujetas y no exentas– tales como alquiler de locales, servicios de hostelería, etc.) señala que “la Universidad consultante tiene dos sectores diferenciados en el conjunto de su actividad empresarial, por lo que debe aplicar el régimen de deducciones en sectores diferenciados de actividad”, añadiendo que “deberá determinar el importe de las deducciones correspondientes a cada uno de sus dos sectores diferenciados de actividad aplicando por separado a cada uno de ellos la regla de prorata”.

- b) La entidad local habrá de aplicar la regla de la prorrata para determinar el porcentaje de deducción del IVA soportado de sus proveedores por la adquisición y/o importación de bienes o servicios que sean susceptibles de utilización en común en varios sectores de la actividad diferenciada.
- c) La Hacienda Foral puede autorizar la aplicación de un régimen de deducciones común al conjunto de actividades (hay que entender, empresariales) que realice el ayuntamiento, posibilidad ésta que convendría también valorar si ello conlleva una disminución de las complicaciones contables u organizativas que la adopción del régimen examinado puede comportar¹⁷⁰.

Como fácilmente cabe colegir, la opción por este régimen de deducción implica que el Ayuntamiento debe llevar una contabilidad separada para cada uno de los sectores diferenciados de su actividad empresarial, aunque no creemos que se susciten graves problemas para cumplir el citado requisito a la vista del sistema de contabilidad presupuestaria adoptado por el Ayuntamiento de Pamplona¹⁷¹.

El régimen de deducción fundado en la regla de prorrata parte, como regla general, de la relación directa entre la base imponible del IVA (que, como es lógico, sólo incluye las operaciones sujetas y no exentas que realice el Ayuntamiento) y las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios; sin embargo, con las modificaciones introducidas en 1997 (que entraron en vigor el 1 de enero de 1998¹⁷²) deben aplicar la regla de la prorrata los sujetos pasivos que reciban subvenciones que no se integren en la base imponible, es decir, que no guarden relación directa con los bienes o servicios prestados, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo¹⁷³. La regla de prorrata (que, en su modalidad general, y con independencia de la decisión que se adopte sobre el régimen de deducción aplicable, habrá de ser determinada de modo inexcusable, ya que, como hemos visto, es precisa para la deducibilidad de ciertas cuotas en el régimen de actividades diferenciadas) admite dos modalidades –general y especial– habiendo de tener presente que la prorrata especial sólo se aplica en dos supuestos: a) en caso de que así sea solicitado por el

Ha de tenerse presente que, aunque realice tres tipos de actividades, a efectos del régimen que comentamos sólo se aprecian dos sectores diferenciados entendiéndose por tales aquéllos en que exista una diferencia de cincuenta puntos porcentuales.

170. Sin embargo, la autorización de la Hacienda Foral no surtirá efecto el año en que el montante total de las cuotas deducibles por aplicación del régimen de deducción común excedan en un 20% del que resultaría de aplicar con independencia el régimen de deducción respecto de cada sector diferenciado.

171. El Informe de Arthur Andersen (elaborado para el Ayuntamiento de Pamplona) de junio de 1990 consideraba este régimen como el más práctico aunque oponía razones contables para su adopción.

172. En el ámbito estatal la modificación se llevó a cabo con la Ley 66/1997, de 30 de diciembre; en el caso de la Comunidad Foral, vid. el Decreto Foral 5/1998, de 19 de enero (BON de 13 de febrero).

173. La modificación introducida para 1998 puede tener importantes repercusiones para aquellas entidades dependientes de municipios que realicen operaciones sujetas en su totalidad y que perciban subvenciones de los Ayuntamientos, ya que van a perder el derecho a deducir íntegramente las cuotas soportadas. Así, imaginemos que la Empresa Municipal de Transportes tiene unos ingresos de 1.000 pesetas y unos gastos de 1.500 pesetas de forma que se genera un déficit de explotación por importe de 500 pesetas que es cubierto mediante subvención del Ayuntamiento. Hasta 1997, dicha empresa podía deducir todo el IVA soportado, ya que sólo realizaba actividades sujetas; sin embargo, en 1998 sólo podrá deducir el 67% del IVA soportado (porcentaje que se determina mediante la relación entre volumen de operaciones sujetas y total de ingresos –incluidas subvenciones– redondeado por exceso).

Así, la consulta de la DGT de 10 de julio de 1998 –efectuado por una asociación de sociedades anónimas participadas en su totalidad por los Ayuntamientos que las han creado para la gestión directa de servicios de su competencia y percibiendo a cambio determinadas transferencias de los respectivos entes locales– señala que “las operaciones realizadas en nombre y por cuenta de los Ayuntamientos para cumplimiento de los servicios que son de la competencia de los mismos están sujetas al impuesto y su base imponible está constituida por las transferencias percibidas de dichos Ayuntamientos, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 78.Uno de la LIVA. A dichas transferencias no les será de aplicación la regulación prevista en el art. 104 para las subvenciones excluidas del art. 78.dos.3º de esta Ley”.

municipio¹⁷⁴ y b) cuando la Hacienda Foral imponga al ayuntamiento la aplicación de la prorrata especial, imposición que sólo procede si el Departamento de Economía y Hacienda demuestra que el montante total de las cuotas deducibles del municipio en un año natural y bajo el régimen de prorrata general excede en un 20% del que resultaría por aplicación de la prorrata especial¹⁷⁵.

En lo que respecta al cálculo de la prorrata general, la reforma de la normativa del IVA –con efectos desde 1998– ha venido a complicar la determinación de aquélla, al tener que incluir a efectos del meritado cálculo las subvenciones que no formen parte de la base imponible¹⁷⁶ y al establecerse un régimen especial para las subvenciones de capital¹⁷⁷; en todo caso, y sin perjuicio de los necesarios cálculos que habrá que realizar a la vista de los Presupuestos municipales, cabe advertir que la inclusión de las subvenciones a efectos de determinar la prorrata general sólo se produce cuando dichas subvenciones se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo¹⁷⁸, de donde se desprende, *sensu contrario*, el no cómputo de dichas subvenciones cuando las mismas se destinen a financiar operaciones municipales no sujetas, entendiéndose que la no sujeción implica la ausencia de ejercicio de actividad empresarial o profesional¹⁷⁹. Sin

174. Los requisitos de la solicitud se contemplan en el art. 19 del Reglamento Foral del IVA; conviene tener en cuenta que la solicitud –caso de decantarse el Ayuntamiento de Pamplona por la aplicación de la prorrata especial– ha de presentarse durante el mes de noviembre del año anterior al en que se pretende que surta efectos. Dicha solicitud habrá de formularse ante la Hacienda Foral y se entenderá concedida en los términos propuestos por el municipio si ha transcurrido un mes desde su presentación sin contestación expresa del Gobierno de Navarra. Cabe, no obstante, la adopción de acuerdo expreso de éste que, normalmente, se producirá para rechazar la opción del sujeto pasivo, aun cuando creemos que el rechazo no puede ser arbitrario sino motivado, a fin de no incurrir en desviación de poder.

175. Evidentemente, en este supuesto –donde el Ayuntamiento no opta por la prorrata especial, sino que el régimen viene impuesto por decisión de la Hacienda foral– correspondería al Gobierno de Navarra demostrar que se produce el supuesto fáctico contemplado en el art. 49.2 de la LFIVA y que constituye presupuesto habilitante necesario para el ejercicio de su potestad.

176. Las subvenciones concedidas por la contratación indefinida de trabajadores que otorgan algunas Comunidades Autónomas y que no se incluyan en las previsiones del art. 102.uno, párrafo segundo y 104.dos de la LIVA, recibirán el tratamiento a que se refiere el art. 104.dos,2º de la citada Ley, incluyéndose en el denominador de la fracción relevante a efectos de la prorrata de deducción, conforme destaca la consulta de la DGT de 8 de mayo de 1998.

177. Como regla general, en caso de que el sujeto pasivo haya recibido subvenciones de capital puede incluir en el denominador de la prorrata una quinta parte en el ejercicio en que las haya obtenido y en los cuatro siguientes; como regla especial, las subvenciones de capital concedidas para la adquisición de determinados bienes y servicios sólo minorarán las cuotas soportadas por tales adquisiciones, en cuyo caso, el porcentaje de minoración de las cuotas será el mismo al que la subvención haya contribuido a la adquisición de los bienes o servicios. En este sentido, habrá de tenerse en cuenta el impacto que para el cálculo de la prorrata general suponen, con base en el Presupuesto del Ayuntamiento de Pamplona para 1998, las subvenciones varias del Estado (código 42001), las subvenciones del INEM (código 42100), las subvenciones del Instituto Navarro de Bienestar Social y del Instituto Navarro de la Mujer (código 451), las subvenciones corrientes de la Unión Europea (código 49000); junto a ello, habrá que prestar atención a las subvenciones que financian gastos de capital, sean del Gobierno de Navarra (código 75501), sean de la Unión Europea (código 79000).

La consulta de la DGT de 17 de marzo de 1998 plantea la aplicación del régimen de deducción en el IVA a una Junta Vecinal de un Ayuntamiento que lleva a cabo unas obras de mejora en las redes de abastecimiento del agua que se financian, en parte, por la propia Junta Vecinal y, en otra parte, por subvenciones de otras Administraciones, concluyendo que la citada Junta Vecinal “deberá aplicar en sus deducciones la regla de prorrata”, al tiempo que añade que “al tratarse de subvenciones de capital (...) el importe de la subvención se podrá integrar en el denominador de la prorrata por quintas partes en el ejercicio en que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. No obstante, respecto a la parte que haya sido obtenida exclusivamente para financiar la compra de la inversión, se minorará solamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones en la medida en que dichas subvenciones hayan contribuido a dicha financiación. Es decir, en el supuesto de que las subvenciones objeto de la consulta se hubieran concedido y aplicado exclusivamente para la financiación de las obras de mejora, será deducible exclusivamente el importe de las cuotas soportadas correspondiente a la parte no financiada con las subvenciones, sin que, a estos efectos, el importe de éstas deba incluirse en el denominador de la prorrata”.

178. Nueva redacción dada al art. 48.1 de la LFIVA por el art. Único, vigésimotercero del Decreto Foral 5/1998, de 19 de enero.

179. La consulta de la DGT de 9 de julio de 1998 concuerda con esta tesis al señalar que, en el denominador de la operación necesaria para el cálculo de la regla de prorrata habrá de incluir “el importe total de las subvenciones percibidas que no deban integrarse en la base imponible de las entregas de bienes o prestaciones de servicios pero que se destinen por la Universidad [entidad pública que efectuó la consulta] a financiar su actividad empresarial o profesional o, en su caso, las actividades empresariales o profesionales del sector diferenciado a que haya de aplicarse el porcentaje a calcular”.

perjuicio de las depuraciones que haya que realizar a la hora del cómputo de las subvenciones, el porcentaje de la prorrata general será, a partir del 1 de enero de 1998, el resultado de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Volumen de operaciones con derecho a deducción}}{\text{Volumen total de operaciones + subvenciones corrientes + 1/5 subvenciones de capital}^{180}}$$

El resultado de la operación aritmética precedente se multiplica por 100 a efectos de calcular el porcentaje correspondiente¹⁸¹; caso de que los responsables municipales se decanten por este procedimiento para la deducción del IVA soportado hay que tener en cuenta que convendría calcular la prorrata provisional del ejercicio de 1998, que sería la aplicable durante 1999, sin perjuicio de que, en la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre de este año se efectúe la regularización precedente, puesto que durante los trimestres anteriores el Ayuntamiento habría aplicado el porcentaje provisional de 1998¹⁸².

Por su parte, la prorrata especial –que, como hemos visto, sólo es aplicable en caso de opción por parte del municipio y/o en el supuesto, improbable, de imposición por parte de la Hacienda Foral– implica una exacta contabilización de todas las operaciones municipales (sujetas, no sujetas y exentas), demandando su utilización una contabilidad de costes perfectamente organizada y sistematizada, de la que puedan deducirse claramente las cuotas IVA deducibles¹⁸³. Las complicaciones que, como hemos señalado al tratar de la prorrata general, supone tener en cuenta las subvenciones que no formen parte de la base imponible y que se destinen a la realización de actividades empresariales o profesionales no se eliminan en el caso de la prorrata especial, que no constituye un sistema antagónico de la prorrata general, sino un procedimiento mixto, ante la imposibilidad de imputar con total exactitud ciertas cuotas soportadas, en concreto las devengadas por los proveedores que correspondan a la adquisición de bienes o servicios destinados, indiferenciadamente, a la realización de operaciones sujetas y de operaciones no sujetas y/o exentas. La prorrata especial se caracteriza por las siguientes notas distintivas:

180. La consulta de la DGT de 21 de abril de 1998 ha señalado que “en el caso de subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, no se incluyen en el denominador de la prorrata de deducción, pero minoran el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación. A estos efectos, hay que distinguir dos posibilidades: a) En el caso de que, en el momento de que se soporten o satisfagan las cuotas antes citadas, ya se haya percibido efectivamente la subvención, el sujeto pasivo sólo podrá deducir la cantidad que resulte, teniendo en cuenta el importe de dicha subvención; b) En el caso de que, en el momento en que se satisfagan o soporten las cuotas anteriormente mencionadas, no se haya percibido efectivamente la subvención, el sujeto pasivo podrá deducir dichas cuotas soportadas o satisfechas sin tener en cuenta el efecto de la subvención, pero dicha deducción deberá ser obligatoriamente rectificada a la baja en la misma medida en que la subvención haya contribuido a la financiación del bien o servicio de que se trate, cuando dicha subvención se perciba efectivamente”. La mencionada consulta aclara que las reglas específicas previstas en la Ley 66/1997, sólo resultan de aplicación a las subvenciones que se acuerden a partir del 1 de enero de 1998, pero no a las que, acordadas con anterioridad, se perciban efectivamente a partir de dicha fecha, criterio seguido igualmente por la consulta de la DGT de 8 de mayo de 1998..

181. La consulta de la DGT de 15 de junio de 1998 considera aplicables a las cesiones de terrenos para viales y jardines la norma contemplada en el art. 79.3º de la Ley estatal “por cuanto se trata de bienes que tienen ya establecido previamente su destino, por lo que cabe entender que tales bienes han sufrido un envilecimiento a efectos del tráfico y que por tanto su valor en el momento de la cesión es inexistente. Consecuentemente, el importe a incluir en el denominador de la prorrata como consecuencia de las cesiones obligatorias de terrenos destinados exclusivamente a viales y jardines públicos debe ser igual a cero”.

182. Las conclusiones precedentes son igualmente válidas, *mutatis mutandis*, en caso de que el período de liquidación sea mensual.

183. El informe de Arthur Andersen de 1990 incidía en este punto al señalar que la prorrata especial “presenta idéntico problema al de actividades diferenciadas, en cuanto a exigir la llevanza de contabilidad separada en función de actividades que originen total o parcialmente derecho a deducción y de aquellas que no den origen a la misma, lo que deviene prácticamente incompatible con el sistema de contabilización actualmente vigente en el Ayuntamiento”.

- a) Las cuotas que el municipio soporte por la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados –de forma exclusiva– en la realización de operaciones sujetas y no exentas pueden deducirse en su integridad.
- b) Inversamente, las cuotas soportadas por la adquisición o importación de bienes o servicios que se destinen a la realización de operaciones no sujetas y/o exentas no pueden ser objeto de deducción.
- c) Las cuotas del IVA soportadas en la adquisición de bienes o servicios que se utilicen en la realización de operaciones que sólo de forma parcial originen el derecho a deducir¹⁸⁴ pueden, a su vez, deducirse según el porcentaje determinado conforme la prorrata general.
- d) En el caso de operaciones realizadas por el ayuntamiento en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y financiadas, parcialmente, mediante subvenciones que no se integren en la base imponible del IVA, habrá que utilizar las mismas reglas estudiadas al tratar de la prorrata general.

Con el examen de las notas distintivas de la prorrata especial hemos concluido el estudio de los regímenes aplicables por los sujetos pasivos que, como la mayoría de los municipios navarros, realizan actividades empresariales en sectores diferenciados; el pronunciamiento a favor de una u otra opción sólo será posible después de cumplir dos funciones adicionales a este estudio: de un lado, efectuar las oportunas simulaciones con base en los Presupuestos municipales y, de otro, determinar si el procedimiento de deducción del IVA que sea recomendable de acuerdo con las meritadas simulaciones es compatible con la estructura contable y organizativa del Ayuntamiento.

Por último, es menester hacer referencia al régimen de deducción de los bienes de inversión aplicable a aquellos sujetos pasivos del IVA que, como el Ayuntamiento de Pamplona, realizan, de forma simultánea, operaciones sujetas y operaciones exentas, ya que, en este caso, se rompe la regla general de la inmediata deducibilidad del IVA soportado en el mismo período de la adquisición del bien, ruptura que determina la existencia de un régimen especial fundado no tanto en la propia deducción cuanto en la necesidad de proceder a la regularización de la misma. Regularización que únicamente procede en dos supuestos, de los que sólo el primero puede tener algún interés para las entidades locales y ello aún en el caso de que no siempre haya de producirse de forma necesaria. En concreto, la regularización de la deducción por las cuotas soportadas por la adquisición de bienes de inversión procede cuando entre la prorrata definitiva correspondiente a los años en que debe practicarse la regularización y la correspondiente al año en que se haya soportado la repercusión exista una diferencia superior a diez puntos¹⁸⁵. Los plazos para efectuar la regularización son los siguientes: a) como regla general, durante los cuatro años siguientes al en que se inicie la utilización efectiva o la entrada en funcionamiento de los bienes de inversión, salvo que se trate de terrenos o edificaciones en cuyo caso la regularización se referirá a los nueve años siguientes a las fechas respectivas; b) en el caso de cuotas que hubieran sido repercutidas con posterioridad al inicio de la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes, el período de inversión comenzará a contarse a partir del año en que se produjo esta repercusión.

184. El supuesto más general consistirá en la adquisición de bienes o servicios destinados, de modo indiferenciado, a la realización de operaciones sujetas y de operaciones no sujetas y/o exentas.

185. El segundo supuesto en que procede regularizar la deducción –que no creemos aplicable a los Ayuntamientos– se produce cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, operaciones que originen el derecho a deducir u operaciones que no originen tal derecho (de forma exclusiva en ambos casos) y, ulteriormente, durante los años siguientes al en que se inicie la utilización efectiva de los bienes de inversión, se produzca una modificación en dicha situación.

En caso de tener que proceder a la regularización¹⁸⁶ (por existir un diferencial en la prorata superior a los diez puntos porcentuales) ésta debe realizarse en la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación (trimestral o mensual) del año natural a que se refiera y a través del procedimiento previsto en la normativa foral que descansa sobre las siguientes bases: en primer lugar, es preciso que el municipio determine el porcentaje de deducción aplicable, con carácter definitivo, a cada uno de los años en que deba tener lugar la regularización; en segundo lugar, y sobre la base de ese porcentaje, se determinará el importe de la deducción procedente si la repercusión de las cuotas hubiera sido soportada el año en que se considere, importe que se restará de la deducción efectuada en el año en que hubiera tenido lugar la repercusión y, por último, la diferencia (positiva o negativa) entre ambos parámetros se dividirá por cinco (o por diez, si se trata de terrenos o edificaciones) y el cociente determinará la cuantía del ingreso o de la deducción complementaria a efectuar.

Por último, conviene advertir de la existencia de especialidades en el caso de que la entidad local transmita los bienes de inversión antes de finalizar el período de regularización, supuesto en el que habrán de seguirse las siguientes reglas: a) si la transmisión de bienes efectuada por el ayuntamiento está sujeta y no exenta se considera que, en el año en que se efectúa y en los siguientes que restan para finalizar el período de regularización, el bien de inversión transmitido se ha utilizado de forma exclusiva en la realización de operaciones que dan derecho a la deducción; en este supuesto, la cuota definitivamente deducida no puede ser superior a la efectivamente soportada; b) en el caso de que la transmisión de bienes efectuada por el ayuntamiento estuviese no sujeta y/o exenta en el IVA se considerará que el bien ha sido empleado, de forma exclusiva, en la realización de operaciones que no originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó la entrega y los restantes que faltan hasta la expiración del período de regularización.

VI. LA CONTABILIZACION DEL IVA POR LAS ENTIDADES LOCALES NAVARRAS.

Como hemos señalado en las consideraciones preliminares –sobre todo al tratar de los regímenes de deducción aplicables– un soporte fundamental para la correcta liquidación del IVA (por diferencia entre el repercutido y el deducible que, en el caso de las entidades locales no coincidirá, normalmente, con el soportado) viene determinado por la correcta contabilización del mismo. El mecanismo contable presenta, sin embargo, para los sujetos pasivos que, como los municipios navarros, realizan conjuntamente operaciones que permiten la deducción del IVA soportado y operaciones que no permiten el ejercicio del citado derecho, aspectos problemáticos, referidos a los asientos donde el municipio refleja el impuesto soportado como consecuencia de las adquisiciones de bienes o servicios, ya que la contabilidad pública del IVA repercutido por las entidades locales no presenta especiales dificultades. Las consideraciones que, a continuación siguen, se harán sobre la base del Decreto Foral 272/1998, de 21 de septiembre¹⁸⁷, por el que se aprueba la Instrucción General de Contabilidad para la Administración Local de Navarra, cuya aplicación a las entidades locales con población superior a 3.000 habitantes¹⁸⁸ se establece, con carácter imperativo, a partir del 1 de enero del año 2000, aun cuando puede aplicarse, voluntariamente, a partir del 1 de enero de 1999. Las normas sobre contabilización del IVA aparecen recogidas en las reglas 292 a 297 y sobre las mismas proyectaremos nues-

186. La mencionada regularización puede ser positiva o negativa, es decir, puede originar ingresos y/o a deducciones suplementarias.

187. Publicado en el Suplemento del BON núm. 155 de 28 de diciembre de 1998.

188. En el Suplemento del Boletín citado en la nota anterior se publica igualmente el Decreto Foral 273/1998, de 21 de septiembre, por el que se aprueba la Instrucción de Contabilidad Simplificada para la Administración Local de Navarra.

tro examen; como hemos señalado la contabilización del IVA repercutido no presenta especiales dificultades, habiendo de tener en cuenta que el citado impuesto no forma parte del Presupuesto de ingresos de la entidad local y tendrá siempre carácter no presupuestario. Aun cuando la regla 295 diferencia entre operaciones de contraído previo y de contraído simultáneo, creemos que la meritada diferencia es escasamente útil a nuestros propósitos, en cuanto no altera sustantivamente el razonamiento. Así, los derechos reconocidos o los ingresos obtenidos como consecuencia de la repercusión del IVA habrán de reflejarse mediante cargo en la cuenta 568 (Deudores por IVA) o 57 (Tesorería) y abono –y esto es lo que interesa– en la cuenta 478 (Hacienda Pública. IVA repercutido), teniendo en cuenta que los derechos reconocidos como consecuencia del IVA repercutido habrán de reflejarse en el Mayor de Conceptos no Presupuestarios¹⁸⁹. Como observamos a través de este mecanismo, el Ayuntamiento podrá conocer, a través de la contabilidad y en todo momento, el importe del IVA repercutido¹⁹⁰.

Las dificultades son, sin embargo, mayores en el caso del IVA soportado ya que la Instrucción obliga a diferenciar, previamente a la contabilización, el carácter deducible o no del mismo, lo que no siempre resulta fácil, sobre todo en aquellos casos en que los bienes y servicios adquiridos (y por los que se ha soportado el IVA) se destinan a la utilización en común por varios sectores diferenciados de actividad (caso de que éste sea el régimen de deducción) o se utilizan sólo en parte en la realización de actividades que originan el derecho a la deducción (caso de que el Ayuntamiento opte por la prorrata especial). En este sentido, si el IVA soportado no tiene carácter deducible, la cuota girada por el proveedor se considerará como mayor coste del bien o servicio adquirido y su contabilización se efectuará por la suma del precio neto (base imponible) más el IVA soportado; por el contrario, el IVA deducible tiene la consideración de operación no presupuestaria, habiendo el Ayuntamiento de reflejar –en el Diario General de Operaciones– un cargo en la cuenta 473 (Hacienda Pública. IVA soportado) con abono a la cuenta 518 (Acreedores por IVA)¹⁹¹. Por su parte, el pago al proveedor dará lugar a un cargo en la cuenta 518 y un abono a la cuenta correspondiente del subgrupo 57 (tesorería)¹⁹². Como fácilmente se colige, la Instrucción de Contabilidad pretende facilitar la liquidación del IVA por diferencias entre asientos contables¹⁹³, aunque ello resulte sumamente problemático como consecuencia de dos cuestiones íntimamente ligadas a las entidades locales: por un lado, la dificultad de discernir, a la hora de contabilizar el IVA soportado, el carácter deducible o no del mismo y, por otro, el juego de las subvenciones a la hora de calcular el porcentaje de la prorrata general. No obstante las

189. Así, por ejemplo, si el Ayuntamiento de Pamplona vende a los suscriptores el Boletín Oficial por valor de 104 pts., de las cuales 100 corresponden a la base imponible y el resto a la cuota repercutida, girando la oportuna carta de pago y concediéndoles un plazo de un mes para efectuar el mismo a través de la correspondiente entidad financiera (por similitud con la práctica del Gobierno de Navarra), los asientos para reflejar la contabilización serían los siguientes:

100	Deudores				
4	Deudores por IVA	a	Venta de publicaciones	100	
			Hacienda Pública IVA repercutido	4	

La recaudación del impuesto originará un abono en la cuenta 568 (Deudores por IVA) con cargo a las cuentas y divisionarias del grupo 57 (Tesorería) y/o en las divisionarias de la cuenta 554 (Ingresos pendientes de aplicación).

190. En aras de la brevedad, no haremos mención a la anulación de las operaciones de IVA repercutido a que se refiere la regla 296.

191. Imaginemos que el Ayuntamiento de Pamplona adquiere un bien, destinado a la realización de una operación sujeta y no exenta, por valor de 100, sobre el que el proveedor repercute el IVA al tipo general del 16%. La contabilización a llevar sería la siguiente:

100	Compras de bienes y servicios				
16	Hacienda Pública. IVA soportado	a	Acreedores	100	
		a	Acreedores por IVA	16	

192. No haremos mención, tampoco aquí, a las normas sobre anulación de IVA soportado (diferenciadas en función del carácter deducible o no del mismo) contenidas en la regla 294.

193. Cuestión que aparece meridianamente expuesta en la regla 297 de la Instrucción de Contabilidad, donde distingue entre IVA a ingresar e IVA a compensar o a devolver, aclarando en todo caso que la operación tendrá reflejo en Mayor de Conceptos no Presupuestarios.

dificultades mencionadas, si el Ayuntamiento de Pamplona se adaptase al Decreto Foral 272/1998 a la hora de contabilizar el IVA habríamos avanzado a la hora de contar con los instrumentos contables precisos para la liquidación del impuesto, en tanto en cuanto sólo quedaría una zona gris representada por aquellas adquisiciones de bienes y servicios que sólo parcialmente permiten la deducción del IVA soportado a través del cálculo de la prorrata.