

NUEVA FISCALIDAD

Número 2 • Abril-Junio 2025

ISSN: 1696-0173

Estudios

La fiscalidad de la transmisión pactada *mortis causa* de la empresa familiar: el caso de Cataluña

José Antonio Fernández Amor

Procedimiento de diligencia debida para los operadores de plataforma

M^a del Mar de la Peña Amorós

Cooperación administrativa en la era de los criptoactivos: la DAC 8

Marina Castro Bosque

La eclosión jurídico-tributaria de FATCA: diez años del acuerdo España-EE. UU. (2014-2024)

Daniel Coronas Valle

La controvertida imposición a las estancias turísticas: reflexiones al hilo del impuesto gallego sobre las estancias turísticas en la Comunidad Autónoma de Galicia

Jorge Taboada Villa

El IVA en la era digital: la intermediación de la plataforma en la prestación de los servicios de alojamiento de corta duración y transporte de pasajeros

Rubén Bashandeh-Khodaei López

Jurisprudencia y doctrina administrativa. Comentarios

La imprescriptibilidad de las facultades de investigación y comprobación

José Francisco Sedeño López

Fiscalidad de las becas Erasmus+ a la luz de los límites materiales derivados del Derecho de la Unión Europea

Virginia Martínez Torres

La selectividad de una ayuda de Estado de naturaleza tributaria y el principio de no discriminación

Estela Ferreiro Serret

Confianza legítima, dispensa tácita y cosa juzgada en el derecho aduanero de la Unión Europea. La zona franca en la STJUE *Baltic container terminal* (c-376/23)

Montserrat Hermosín Álvarez

El derecho a la deducción del IVA soportado por la prestación de servicios públicos internos por parte de entes públicos duales

Diego González Ortiz

Últimas consideraciones en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias

Arturo Aldea Gamarra

El examen de legalidad del impuesto catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial y la invocación de las ayudas de estado

Daniel Santiago Marcos

La aplicación de la exención del art. 7. P) de la LIRPF cuando los trabajos se desarrollan en un país considerado paraíso fiscal.

Mónica Siota Álvarez

NUEVA FISCALIDAD

Número 2 • Abril-Junio 2025

 *Dykinson, S.L.*

La Editorial Dykinson, a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

© Copyright by
Editorial DYKINSON, S.L. Meléndez Valdés, 61 - 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91 544 28 46 - (+34) 91 544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es>
<http://www.dykinson.com>

Impreso por:
Copias Centro

ISSN: 1696-0173
Depósito Legal: M-32335-2012
DOI: <https://doi.org/10.14679/4339>

CONSEJO ASESOR

A. Di Pietro

Universidad de Bolonia

J. Englisch

Universidad de Münster

M. Fernández Junquera

Universidad de Oviedo

J. Lasarte Álvarez

Universidad Pablo de Olavide

P. Marchessou

Universidad de Estrasburgo

J. M^a Martín Delgado

Universidad de Málaga

J. Martín Queralt

Universidad de Valencia

C. Palao Taboada

Universidad Autónoma de Madrid

J. Ramallo Massanet

Universidad Autónoma de Madrid

M^a.T. Soler Roch

Universidad de Alicante

A. Rodríguez Bereijo

Ex Presidente del Tribunal Constitucional

E. Simón Acosta

Universidad de Navarra

J.M. Tejerizo López

Universidad Nacional de Educación a Distancia

CONSEJO DE REDACCIÓN

Presidente

R. Calvo Ortega

Universidad Complutense

Director

I. Merino Jara

Universidad del País Vasco

Coordinadores

J. Calvo Vérguez

Universidad de Extremadura

M. Lucas Durán

Universidad de Alcalá

Secretaria

Irune Suberbiola Garbizu

UPV/EHU

VOCALES

S. Aníbarro Pérez

Universidad de Valladolid

M^a.D. Arias Abellán

Universidad Autónoma de Barcelona

C. Blasco Delgado

Universidad de Burgos

L. M^a. Cazorla Prieto

Universidad Rey Juan Carlos

C. Checa González

Universidad de Extremadura

G. De la Peña Velasco

Universidad Complutense de Madrid

E. Eserverri Martínez

Universidad de Granada

R. Falcón y Tella

Universidad Complutense de Madrid

Y. García Calvente

Universidad de Málaga

T. García Luis

Universidad de Alcalá

A. García-Moncó Martínez

Universidad de Alcalá

C. García Novoa

Universidad de Santiago de Compostela

I. García-Ovies Sarandeses

Universidad de Oviedo

M. González-Cuellar Serrano

Universidad Carlos III de Madrid

C. M^a. López Espadafor

Universidad de Jaén

M^a.T. Mata Sierra

Universidad de León

A. Menéndez Moreno

Universidad de Valladolid

J.R. Ruiz García

Universidad de La Coruña

M. Ruiz Garijo

Universidad Rey Juan Carlos

B. Sesma Sánchez

Universidad de Oviedo

J. Zornoza Pérez

Universidad Carlos III

J.E. Varona Alabern

Universidad de Cantabria

A. Vázquez del Rey Villanueva

Universidad de Navarra

JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Imposición directa estatal

M. Siota Álvarez
Universidad de Vigo

Imposición indirecta estatal

Diego González Ortiz
Universitat de València

Hacienda Autonómica y Foral

A. Navarro García
Universitat de Girona

Hacienda Local

Arturo Aldea Gamarra
Universidad de Valladolid

Aduanas

M. Hermosín Álvarez
Universidad Pablo de Olavide

Fiscalidad Internacional

V. Martínez Torres
Universidad de Granada

Fiscalidad Europea

E. Ferreiro Serret
Universidad de Barcelona

Procedimientos, derechos y garantías

J. Fco. Sedeño López
Universidad de Málaga

Tribuna

La tributación del <i>trust</i> (a través de las Consultas de la Dirección General de Tributos).....	11
Isaac Merino Jara	
<i>Director</i>	

Estudios

La fiscalidad de la transmisión pactada <i>mortis causa</i> de la empresa familiar: el caso de Cataluña	25
José Antonio Fernández Amor	
<i>Catedrático de Derecho Financiero y Tributario</i>	
<i>Universidad Autónoma de Barcelona</i>	
Procedimiento de diligencia debida para los operadores de plataforma	59
Mª del Mar de la Peña Amorós	
<i>Catedrática de Derecho Financiero y Tributario</i>	
<i>Universidad de Murcia</i>	
Cooperación administrativa en la era de los criptoactivos: la DAC 8 ..	85
Marina Castro Bosque	
<i>Profesora Ayudante Doctor Derecho Financiero y Tributario</i>	
<i>Universidad Pública de Navarra</i>	
La eclosión jurídico-tributaria de FATCA: diez años del acuerdo España-EE. UU. (2014-2024)	133
Daniel Coronas Valle	
<i>Doctor en Derecho</i>	
<i>Profesor Asociado de Derecho Financiero y Ética y RSC</i>	
<i>Universidad de Málaga</i>	

La controvertida imposición a las estancias turísticas: reflexiones al hilo del impuesto gallego sobre las estancias turísticas en la Comunidad Autónoma de Galicia..... 153

Jorge Taboada Villa
Doctor en Derecho
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

El IVA en la era digital: la intermediación de la plataforma en la prestación de los servicios de alojamiento de corta duración y transporte de pasajeros 177

Rubén Bashandeh-Khodaei López
Doctorando IVA Digital (Deusto, Esade, Pontificia Comillas - ICADE)

Jurisprudencia y doctrina administrativa.
Comentarios

Procedimientos, derechos y garantías

La imprescriptibilidad de las facultades de investigación y comprobación. Análisis de la STS núm. 382/2025, de 2 de abril, recurso núm. 8998/2022..... 217

José Francisco Sedeño López
Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero
Universidad de Málaga

Fiscalidad internacional

Fiscalidad de las becas Erasmus+ a la luz de los límites materiales derivados del Derecho de la Unión Europea. Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Quinta, de 16 de enero de 2025 (asunto C-277/23) 227

Virginia Martínez Torres
Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada, Campus de Melilla

Fiscalidad europea

La selectividad de una ayuda de Estado de naturaleza tributaria y el principio de no discriminación Análisis de la STJUE de 29 de abril de 2025, Prezydent Miasta Mielca, asunto C-453/23 239

Estela Ferreiro Serret

*Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona*

Imposición aduanera

Confianza legítima, dispensa tácita y cosa juzgada en el derecho aduanero de la Unión Europea. La zona franca en la STJUE *Baltic container terminal* (c-376/23) 247

Montserrat Hermosín Álvarez

*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo Olavide de Sevilla (en servicios especiales)
Letrada del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo*

Imposición indirecta estatal

El derecho a la deducción del IVA soportado por la prestación de servicios públicos internos por parte de entes públicos duales. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2024 269

Diego González Ortiz

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València*

Hacienda local

Últimas consideraciones en materia de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias a propósito de la STS 1948/2024, de 11 de diciembre (rec. cas. 3075/2023) 279

Arturo Aldea Gamarra

*Profesor contratado posdoctoral de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Valladolid*

El examen de legalidad del impuesto catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial y la invocación de las ayudas de estado: análisis de la STS de 25 de febrero de 2025 (Rec. Núm. 1603/2023)..... 297

Daniel Santiago Marcos
Profesor Lector de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de Girona

La aplicación de la exención del art. 7. P) de la LIRPF cuando los trabajos se desarrollan en un país considerado paraíso fiscal. A propósito de la STS de 8 de abril de 2025 (rec. núm. 4077/2023)..... 309

Mónica Siota Álvarez
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidade de Vigo

Jurisprudencia y doctrina administrativa.

Comentarios

El derecho a la deducción del IVA soportado por la prestación de servicios públicos internos por parte de entes públicos duales.
Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2024

Diego González Ortiz

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València*

RESUMEN:

Resumen: La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2024 aborda dos cuestiones de gran relevancia en la aplicación del IVA a los entes públicos duales. Por un lado, analiza si los servicios prestados por sociedades mercantiles íntegramente participadas por Administraciones Públicas, como es el caso de Calviá 2000, S.A., están sujetos al impuesto. Por otro lado, resuelve el régimen de deducción del IVA soportado por dichas entidades cuando realizan simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas al impuesto. La Sala concluye que los servicios prestados al Ayuntamiento no están sujetos al IVA, no por la condición subjetiva del prestador, sino porque se realizan sin contraprestación, al financiarse mediante subvenciones para cubrir el déficit de explotación. Adicionalmente, reconoce el derecho a deducir las cuotas soportadas en proporción razonable cuando los bienes y servicios adquiridos revierten en beneficio de la actividad económica general de la entidad.

Palabras clave: IVA – no sujeción – derecho a deducir – sujeto dual

ABSTRACT:

Abstract: The Spanish Supreme Court Judgment of 17 December 2024 addresses two key issues concerning the application of VAT to dual public entities. First, it analyses whether services provided by companies wholly owned by public administrations, such as Calviá 2000, S.A., are subject to VAT. Second, it clarifies the rules governing the deduction of VAT on purchases made by

simultaneously. The Court concludes that services provided to the City Council are not subject to VAT, not due to the provider's legal nature, but because they are carried out without consideration and financed through subsidies covering operating deficits. Furthermore, the Court recognizes the right to deduct input VAT in a reasonable proportion when the goods and services acquired contribute to the entity's overall economic activity.

Keywords: VAT – non-taxable transactions – right to deduct – dual entity

1. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA SENTENCIA COMENTADA

La empresa municipal Calviá 2000, S.A. es una empresa de capital íntegramente municipal que, por un lado, presta al Ayuntamiento de Calviá, del que depende al 100%, el servicio de depuración de agua y limpieza de calles y playas y, por otro lado, desarrolla la actividad de alcantarillado y recogida de basuras, por la cual realiza algún tipo de entregas de bienes o prestaciones de servicio a cambio de una contraprestación.

Esta empresa municipal presentó en 2017 ante la AEAT solicitud de rectificación de autoliquidaciones del IVA correspondientes al año 2015, por entender que la prestación del servicio de la recogida de basuras y limpieza viaria estaba sujeta al IVA y permitía deducirse la totalidad del IVA soportado, aun cuando, en caso de que recibiera subvenciones no vinculadas al precio, éstas no integrarían la base imponible y no tributarían por IVA. La AEAT rechazó esta solicitud al considerar que el servicio de depuración de aguas y limpieza de calles y playas prestadas al Ayuntamiento no estaba sujeto al IVA y, consiguientemente, no generaba el derecho a deducir el soportado. Esta tesis fue confirmada por el TEAC en resolución de 19 de noviembre de 2020. No obstante, la sentencia de la Audiencia Nacional, de 25 de enero de 2023, reconoció su derecho a la deducción del IVA soportado por el servicio de depuración de agua y limpieza de calles y playas.

En efecto, la Audiencia Nacional consideró procedente el derecho a deducir el IVA soportado, no por considerar que la prestación del servicio de depuración de aguas y limpieza de calles y playas estuviera sujeta, como defiende la empresa municipal, sino porque considera que los bienes y servicios adquiridos benefician a la actividad económica general del sujeto pasivo. Así pues, admitió la deducción de los gastos que lo han sido en beneficio económico de su actividad empresarial, como gastos generales de la actividad económica de dicha sociedad. Esta conclusión se fundamentó en la interpretación del artículo 93.5 de la LIVA, aplicable *ratione temporis*, conforme a la reciente doctrina del Tribunal Supremo, expresada en la sentencia de 20 de diciembre de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:4923), tras el examen de la jurisprudencia comunitaria sobre el art. 168 de la Directiva IVA, contenida en la sentencia de 26 de mayo de 2005, asunto C-465/03 (ECLI:EU:C:2005:32) y de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98 (ECLI:EU:C:2001:110).

Frente a la sentencia de instancia, tanto el Abogado del Estado como la mercantil Calviá 2000, S.A. interpusieron sendos recursos de casación. El primero cuestionó la posibilidad de deducir la totalidad del IVA soportado en operaciones no sujetas, y no en una proporción razonable a su contribución al beneficio general de la actividad empresarial. La segunda, por su parte, sostuvo que el mencionado servicio debía considerarse sujeto al impuesto, lo que justificaría el derecho a la deducción plena de las cuotas soportadas sin necesidad de prorrateo ni limitación alguna. Ambos recursos fueron admitidos por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que apreció interés casacional objetivo para establecer cuál es la exégesis más adecuada del artículo 7.8º LIVA en relación con la sujeción al IVA de los servicios públicos prestados a través de sociedades mercantiles de capital público, y, particularmente, precisar si resulta admisible, y en su caso, como se cuantifica, la deducción de las cuotas de IVA que el sujeto hubiere soportado en la adquisición de bienes y servicios calificados como gastos generales, en el marco de operaciones sujetas y no sujetas, cuando reviertan en un beneficio económico para la empresa por redundar en su actividad general.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:6312) resuelve el recurso de casación núm. 2379/2024, en el que se plantea al tribunal el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una sociedad mercantil de capital público. Por un lado, se plantea si las prestaciones de servicios efectuadas por la sociedad mercantil a favor de la Administración a la que pertenecen íntegramente sus acciones se encuentran sujetas al impuesto y, consiguientemente, generan el derecho a la deducción. Esta cuestión, a su vez, se hace depender de que resulte aplicable lo dispuesto en el art. 7.8 LIVA y, también, de que se considere que tales prestaciones de servicios son onerosas. Por otro lado, se plantea la cuantificación de la deducción de las cuotas soportadas para la adquisición de bienes y servicios que constituyan gastos generales, en el marco de operaciones sujetas y no sujetas, que redunden en beneficio de la actividad en general.

2.1. SUJECCIÓN AL IVA DE LOS SERVICIOS PRESTADOS A ADMINISTRACIONES PÚBLICAS POR SUS ENTES DEPENDIENTES

La sentencia comienza planteándose la sujeción al impuesto de las prestaciones de servicios efectuadas por aquellas entidades que, como Calviá 2000, S.A., son sociedades mercantiles íntegramente participadas por una Administración pública y creadas para la gestión de servicios públicos. Concretamente, la Sala se plantea la sujeción al IVA de los servicios de depuración de agua y limpieza de calles y playas, prestados al Ayuntamiento de Calviá por Calviá 2000, S.A., de acuerdo

con lo dispuesto en el art. 7. 8º LIVA, según la redacción introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

La Sala destaca los novedosos y relevantes para el caso que resultan los dos últimos párrafos del art. 7. 8º LIVA, en la redacción introducida por la Ley 28/2014, en cuanto que se establece, de una parte, la no sujeción de los servicios prestados en virtud de las encomiendas de gestión y, de otra, se eleva a rango legal la doctrina administrativa de los denominados «entes técnico-jurídicos», si bien se amplía su contenido al no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, en todo caso que sean de titularidad íntegramente pública.

Pues bien, la Sala da la razón a la Delegación Especial de Baleares de la AEAT, cuyo acuerdo de 4 de octubre de 2017 declaró que la entidad Calviá 2000, S.A., es un ente de los definidos en el art. 3.1 del TRLCSP de 2011. Además, presta los servicios de depuración de agua y limpieza de calles y playas directamente al Ayuntamiento de Calviá, que es quien ostenta la titularidad del servicio y quien se relaciona con los usuarios del mismo, cobrándoles una tasa. Por tanto, en aplicación del art. 7. 8º LIVA, la Delegación Especial de Baleares concluyó que dicho servicio es una operación no sujeta al IVA.

Además, la Sala considera que el art. 7. 8º LIVA debe ser interpretado en concordancia con el contenido de la Directiva IVA, cuyo art. 13 se ha mantenido invariable desde su inicio, así como de conformidad con la jurisprudencia del TJUE que la interpreta. En este sentido, la Sala recuerda la doctrina del tribunal europeo, expresada en la sentencia de 19 de enero de 2017, asunto C-344/15 (ECLI:EU:C:2017:28), en relación con la sujeción de las actividades u operaciones realizadas por los entes públicos que actúen como autoridades públicas, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia. Y, a su juicio, en este caso, no se atisba, ninguna distorsión significativa de la competencia.

2.2. ONEROSIDAD DE LAS PRESTACIONES DE SERVICIOS FINANCIADAS MEDIANTE SUBVENCIONES DE LOS ENTES PÚBLICOS

Ahora bien, para la Sala, que los servicios de depuración de agua y limpieza de calles y playas, prestados al Ayuntamiento de Calviá por Calviá 2000, S.A, sean servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan, no es la razón para considerarlos no sujetos al IVA.

Y es que, como señala la Abogacía del Estado, la no sujeción, en esta concreto supuesto, no se basa en la condición subjetiva de Calviá, sino más bien en el hecho de que la mercantil presta al ayuntamiento los servicios encomendados por éste sin contraprestación, pues es sabido que las subvenciones para cobertura de déficit de explotación no constituyen contraprestación, de donde resulta que los servicios en cuestión no se prestan a título oneroso.

Al respecto, la Sala comparte el criterio expresado por la sentencia de instancia que, tras manifestar que la Resolución del TEAC recurrida admite que las cantidades que los entes públicos entregan a las empresas públicas no pueden considerarse como contraprestación del artículo 78 LIVA, en tanto subvención vinculada al precio, concluye que «no hay discusión en cuanto a que la financiación municipal de la prestación del servicio de depuración de agua y limpieza de calles y playas realizada por Calviá 2000, S.A. en el municipio de Calviá, no forma parte de la base imponible del IVA».

Según la Sala, todavía hay menos discusión después de la sentencia del TJUE de 26 de septiembre de 2021, asunto C-21/20 (ECLI:EU:C:2021:743), que refuerza que no hay prestación de servicios a título oneroso –y, por tanto, no hay sujeción al IVA– cuando no existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario.

2.3. EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS SOPORTADAS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS NO SUJETOS

Finalmente, después de concluir que la prestación del servicio de depuración de agua y limpieza de calles y playas, realizado por Calviá 2000, S.A., no se encuentra sujeta al impuesto, la Sala pasa a ocuparse de la posibilidad de la empresa de deducir las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y de servicios necesarios, precisamente, para efectuar esas prestaciones de servicios que considera no sujetas al impuesto. La Agencia Tributaria había rechazado esta posibilidad en 2017, considerando que las operaciones no sujetas no generan derecho a deducción, al no estar conectadas con actividad económica gravada.

La Sala pone de relieve que Calviá 2000, S.A. realiza dos tipos de operaciones, una sujeta al impuesto y otra no sujeta, por lo que tiene naturaleza dual. Recuerda la Sala que el Preámbulo de la Ley 28/2014, que introdujo el art. 93.5 LIVA señaló que la modificación introducida pretendía aclarar que para los denominados entes públicos «duales», que realizan conjuntamente operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, la deducción, en aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados a la realización conjunta de ambos tipos de operaciones, se realizará en función de un criterio razonable».

Pues bien, entiende la Sala que, puesto que Calviá 2000, S.A., realiza simultáneamente operaciones sujetas al impuesto junto con otras no sujetas, en aplicación del artículo 93.5 LIVA, resulta necesario determinar la medida o proporción en que las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios calificados como generales, destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones, que reviertan en un beneficio económico para la empresa por redundar en su actividad general.

El Tribunal señala que, como concluye la sentencia del TJUE de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20 (ECLI:EU:C:2021:743), de la jurisprudencia del TJUE se desprende que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros. En el ejercicio de dicha facultad, estos deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva y, con ese objeto, establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades, sin estar obligados a limitarse a un solo método particular.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2024 aborda, en primer lugar, una cuestión de notable transcendencia práctica, como es la siempre controvertida sujeción o no al impuesto de los servicios prestados por entidades del sector público dependientes de las Administraciones públicas a las que prestan servicios.

En relación con esta cuestión, para la Sala, la no sujeción al IVA de los servicios de recogida de basuras y limpieza viaria prestados por la sociedad municipal “no se basa en la condición subjetiva de Calviá, sino más bien en el hecho de que la mercantil presta al ayuntamiento los servicios encomendados por éste sin contraprestación, pues es sabido que las subvenciones para cobertura de déficit”.

La Sala, de esta manera, además de separarse del criterio mantenido en la sentencia de 16 de mayo de 2011 (recurso de casación núm. 1974/2008), deja de pronunciarse sobre el argumento mantenido por la recurrente, para quien la no sujeción estaría condicionada a la actuación como autoridad pública.

En segundo lugar, la sentencia, partiendo de la no sujeción, trata la cuestión de la deducción de las cuotas de IVA soportadas por dichas entidades, cuando se trate de los denominados “entes públicos duales”, por prestar al mismo tiempo servicios sujetos y no sujetos.

3.1. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS COMO AUTORIDAD PÚBLICA

La sociedad pública Calviá, en su recurso contra la sentencia de instancia, sostiene que, interpretar el art. 7.8 LIVA, de forma que se haga depender la aplicación del supuesto de no sujeción exclusivamente a la condición subjetiva del prestador de los servicios públicos, no es conforme con los arts. 13 y 9 de la Directiva y la jurisprudencia del TJUE. Advierte de que la transposición del artículo 13 de la Directiva en el artículo 7. 8º LIVA no incluyó literalmente la referencia a la actuación en funciones públicas o como autoridad pública, pero que es incuestionable que su interpretación debe realizarse a la luz de tales parámetros.

En particular, la mercantil recurrente aduce que, para que resulte aplicable el supuesto de no sujeción, interpretado el art. 7.8 LIVA conforme a la Directiva y

la jurisprudencia del TJUE, deben cumplirse acumulativamente dos requisitos. El primero, es que quien ejerza la actividad sea un organismo de Derecho público (elemento subjetivo). Y, el segundo, es que esa actividad económica la ejerza como autoridad pública, es decir, que su ejercicio esté vinculado al ejercicio de prerrogativas de poder público (elemento objetivo). Además, aun concurriendo ambos, si el hecho de no considerarlos sujetos lleva a distorsiones de la competencia, deberán considerarse sujetos a IVA.

En este sentido, la recurrente recuerda que el TJUE, respecto al requisito de que las Administraciones y organismos públicos actúen como autoridades públicas, en la Sentencia de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14 (ECLI:EU:C:2015:733), interpretó que el ejercicio de prerrogativas de poder público permite acreditar el cumplimiento del segundo requisito de la regla de no sujeción al IVA prevista en el artículo 13, apartado 1, de la Directiva, a saber, el ejercicio de actividades en las que éste actúe como autoridad pública.

Más claramente, la Sentencia de 22 de febrero de 2018, asunto C-182/17 (ECLI:EU:C:2018:91), en la que también se fundamenta la argumentación de la recurrente, llega a la conclusión de que no cabía sostener que la sociedad ejerce una actividad en el marco de un régimen de Derecho público si no dispone, para la ejecución de los cometidos públicos que le han sido encomendados en virtud del contrato en cuestión, de ninguna de las prerrogativas de poder público del municipio.

La recurrente no cuestiona que Calviá sea una empresa íntegramente participada por la corporación local mallorquina y que, como tal, sea una entidad del sector público ex art. 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público. Pero argumenta que ello no es óbice para analizar si en la actividad controvertida actúa como autoridad pública.

En su opinión, la respuesta debe ser negativa, en la medida que la empresa no ejerce ninguna prerrogativa de poder público, que corresponden únicamente al Ayuntamiento de Calviá. Y, el hecho de que se trate de un servicio público municipal de interés general no implica tal ejercicio, pues el mismo servicio público puede prestarse por un concesionario privado o una empresa participada al 99% por el ayuntamiento y al 1% por un operador privado.

En este sentido, argumenta que las dos actividades que realiza son llevadas a cabo por la misma empresa pública, participada íntegramente por el ayuntamiento, siendo, tanto un servicio como el otro, de interés general y prestados a los ciudadanos del municipio de Calviá. La única diferencia entre ambos servicios es su financiación, lo que, a su juicio, no constituye un criterio jurisprudencial para determinar la sujeción al IVA de una actividad.

Sin embargo, el Tribunal Supremo no parece responder al argumento de la sociedad municipal recurrente, que interpreta la no sujeción contemplada en el art. 7.8 LIVA, en la redacción introducida por la Ley 28/2014, como condicionada a la actuación como autoridad pública. La Sala admite que el art. 7. 8º LIVA, en la redacción vigente en el momento de los hechos, debe interpretarse en concordancia

con el contenido de la Directiva y de la interpretación realizada por el TJUE, que resulta aplicable desde el momento de su entrada en vigor. Aun así, sin mayor argumentación al respecto, y sin referencia alguna a la interpretación realizada por el TJUE sobre el requisito de actuación de los organismos de derecho público como autoridad pública, la Sala da la razón a la Administración tributaria, que declara no sujetos los servicios de depuración y de limpieza de calles y playas prestados por Calviá, solamente, porque es un ente de los definidos en el art. 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, porque presta dichos servicios directamente al Ayuntamiento, y porque la titularidad del servicio la ostenta el Ayuntamiento que es quien se relaciona con los usuarios del mismo, cobrándoles una tasa.

3.2. LA AUSENCIA DE CONTRAPRESTACIÓN

Como se ha señalado, el Tribunal Supremo, en la sentencia ahora comentada, no hace ninguna consideración acerca de que la sociedad municipal preste o no sus servicios como autoridad pública, ejerciendo prerrogativas del poder público. Sin embargo, el Tribunal defiende que la no sujeción de Calviá no se basa en la condición subjetiva de la entidad, sino, más bien, en el hecho de que la mercantil presta al ayuntamiento los servicios encomendados por éste sin contraprestación, pues es sabido que las subvenciones para cobertura de déficit de explotación no constituyen contraprestación, de donde resulta que los servicios en cuestión no se prestan a título oneroso. Así pues, la Sala, considera no sujetos al impuesto los servicios prestados sin contraprestación, independientemente de la condición subjetiva del prestador, es decir, al margen de lo que disponga el art. 7. 8º LIVA.

De esta manera, el planteamiento de la Sala parece ser, primero, analizar si las sumas que la Corporación local transfiere a la compañía de su entera propiedad constituyen o no subvenciones que deban tomarse en consideración para calcular la base imponible del impuesto y, en caso negativo, declarar no sujetos los servicios prestados por la sociedad municipal al margen de lo dispuesto en el art. 7. 8º LIVA. Con ese planteamiento, solo en caso de que la sociedad de propiedad municipal percibiera una contraprestación que formara parte de la base imponible procedería interrogarse si los servicios que un municipio presta a sus vecinos mediante una sociedad que le pertenece en su integridad están sujetos o no al impuesto conforme al art. 7. 8º LIVA.

Sin embargo, este mismo planteamiento fue considerado erróneo por el propio Tribunal, en la sentencia de 16 de mayo de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:5492). Entonces, el Tribunal concluyó que primero debía de analizarse si los servicios que un municipio presta a sus vecinos mediante una sociedad, que le pertenece en su integridad, están sujetos al impuesto, y solo en el caso de que se alcance una respuesta afirmativa procedería interrogarse si las sumas que la Corporación local transfiere a la compañía de su entera propiedad constituyen o no subvenciones que deban tomarse en consideración para calcular la base imponible del impuesto. La sujeción, concluyó entonces el Tribunal, dependía de lo dispuesto en el art. 7. 8º LIVA, interpretado conforme a la Directiva.

3.3. LA DEDUCCIÓN DEL IVA POR ENTES PÚBLICOS DUALES

La sociedad Calviá, según se señala en la sentencia analizada, por prestar servicios sujetos y servicios no sujetos, tiene naturaleza dual y la deducción del IVA debe realizarse de acuerdo con lo dispuesto en el art. 93, apartado cinco de la LIVA, en la redacción dada por la Ley 28/2014.

Dicho precepto permite a los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7. 8º LIVA, que deduzcan las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto.

El precepto, como destaca también la Sala en la sentencia analizada, dispone expresamente que no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7. 8º LIVA. Así pues, concluye la Sala, en este caso, es preciso determinar la medida o proporción en que los bienes y servicios se aplican a una u otra operación a efectos de determinar la parte de tales cuotas soportadas que se considera deducible.

Ahora bien, si la no sujeción del servicio de depuración y limpieza de calles y playas “no se basa en la condición subjetiva de Calviá”, es decir, si no se basa en lo dispuesto en el art. 7. 8º LIVA, sino que se basa “en el hecho de que la mercantil presta al ayuntamiento los servicios encomendados por éste sin contraprestación”, entonces no resultaría aplicable el art. 93. Cinco LIVA.

Y es que, dicho precepto solo es aplicable cuando el sujeto pasivo realice simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas, siempre que las no sujetas lo sean en aplicación del art. 7. 8º LIVA. El art. 93. Cinco LIVA no se aplica, pues, cuando el sujeto pasivo realice operaciones sujetas y otras que no lo estén con independencia de la condición subjetiva del sujeto pasivo, por no realizarse a título oneroso.

Consiguientemente, el aludido planteamiento mantenido por la Sala, consistente en preguntarse primero si la subvención percibida por Calviá forma parte de la base imponible, antes de preguntarse si la operación está no sujeta conforme al art. 7. 8º LIVA, le lleva a incurrir en cierta contradicción, fundamentando la no sujeción, primero, en la falta de onerosidad y, después, a efectos de la aplicación del art. 93. Cinco LIVA, a fundamentarla en lo dispuesto en aquel precepto.

4. CONCLUSIÓN

La Sala, en la sentencia analizada, concluye que los servicios prestados por una entidad íntegramente participada por la Administración pública a la que presta sus servicios no están sujetos al IVA. No obstante, lo hace con un razonamiento

que no es completamente correcto. Mientras la ley española regule un supuesto de no sujeción aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación o con contraprestación de naturaleza tributaria por las Administraciones públicas, y por otras entidades del sector público, no es correcto alcanzar una conclusión sobre la no sujeción de los servicios prestados por dichos entes al margen de lo dispuesto por el art. 7. 8º LIVA, interpretado conforme a la jurisprudencia del TJUE.

Por eso, la Sala, en lugar de basar la no sujeción en la falta de onerosidad, más que en la condición subjetiva de Calviá, como si no hubiera una disposición en nuestro ordenamiento jurídico que en algunos momentos ha tenido una redacción que ha llevado al propio Tribunal Supremo a considerar sujetos los servicios prestados sin contraprestación por empresas públicas a las Administraciones de las que dependen, hubiera sido preferible que, respondiendo a la cuestión planteada por la recurrente, hubiera declarado la no sujeción en aplicación de lo dispuesto en el art. 7. 8º LIVA, interpretado conforme a la jurisprudencia del TJUE.

Es cierto que, como se ha señalado, la Sala admite que el art. 7. 8º LIVA, en la redacción vigente en el momento de los hechos, debe interpretarse en concordancia con el contenido de la Directiva y de la interpretación realizada por el TJUE, y que, aunque, en este caso, la no sujeción no se basa en la condición subjetiva de Calviá, es decir, no se basa en lo dispuesto en el art. 7. 8º, porque es la falta de onerosidad lo que determina la no sujeción, su aplicación también hubiera conducido a la misma conclusión. Ahora bien, como también se ha señalado, llega a esa conclusión sin consideración alguna al requisito exigido por la Directiva de que los organismos públicos actúen como autoridad pública.

Así pues, la Sala, al llegar a la conclusión de que no están sujetos los servicios de depuración y de limpieza de calles y playas prestados por Calviá porque no se prestan a título oneroso, en cuanto que se financian a través de subvenciones no incluidas en la base imponible, evita tener que construir una interpretación del art. 7. 8º LIVA, como hubiera sido deseable, que le permita llegar a la conclusión de que no están sujetos dichos servicios porque son prestados sin contraprestación por una empresa municipal actuando como autoridad pública.

5. BIBLIOGRAFÍA

- CALVO VÉRGEZ, J.: "La aplicación del IVA a los entes públicos tras la reforma introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 1, 2017.
- CASTRO DE LUNA, J. M.: "Evolución doctrinal y jurisprudencial del tratamiento en el IVA de los servicios públicos de radio televisión", *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2022
- DE MIGUEL CANUTO, E.: "El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas", *Quincena Fiscal*, núm. 15, 2015.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: "Análisis de la permanente problemática sobre la no sujeción de las Administraciones públicas al IVA", *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2021.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: "El IVA de las operaciones efectuadas por las empresas públicas", *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 153, 2012.

