

**CONSULTA 2015.7.4.2. – IVA: Aplicación del tipo impositivo general del IVA a los servicios veterinarios contratados por la Administración Pública para su prestación a explotaciones ganaderas.**

**HECHOS PLANTEADOS**

El Departamento competente de una Institución Pública viene contratando anualmente con la empresa A, S.L.P., la prestación de los servicios de funciones oficiales veterinarias y la prestación de servicios veterinarios para la ejecución de los controles oficiales de los programas de control del bienestar animal, del programa de la higiene de la producción primaria ganadera y de los controles aleatorios de las condiciones higiénico sanitarias de producción primaria de la leche. El presupuesto anual aproximado es de 230.000,00 euros más 23.000,00 euros (10% de IVA).

El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, según redacción dada por el artículo 23 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91.

Por su parte, el artículo 91, apartado uno.2, número 3.º de la Ley 37/1992 establece la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, entre otras, a las siguientes prestaciones de servicios :

*“3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales;*

*nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.*

*Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.*

*El precepto anteriormente transcrito exige la concurrencia de los tres siguientes requisitos para la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a determinadas prestaciones de servicios:*

*1.º Que se trate de prestaciones de servicios que estén comprendidas entre las enumeradas expresamente en el primer párrafo de dicho precepto.*

*2.º Que tales prestaciones de servicios se realicen en favor del titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y sean necesarias para el desarrollo de dicha explotación.*

*3.º Que no se trate de prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.”*

El criterio utilizado por el Departamento de Institución Pública, es que los destinatarios de los servicios objeto del contrato son los animales de las explotaciones ganaderas, que vienen definidas en el artículo 44 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre:

"Se considerarán explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras las que obtengan directamente productos naturales, vegetales o animales de sus cultivos, explotaciones o capturas y, en particular, las siguientes:

1. Las que realicen actividades agrícolas en general, incluyendo el cultivo de plantas ornamentales, aromáticas o medicinales, flores, champiñones, especias, semillas o plantones, cualquiera que sea el lugar de obtención de los productos, aunque se trate de invernaderos o viveros.

2. Las dedicadas a la silvicultura.

3. La ganadería, incluida la avicultura, apicultura, cunicultura, sericicultura y la cría de especies cinegéticas, siempre que esté vinculada a la explotación del suelo,

4. Las explotaciones pesqueras en agua dulce.

5. Los criaderos de moluscos, crustáceos y las piscifactorías."

### CUESTIÓN PLANTEADA

Por todo ello, se plantea la siguiente cuestión: tipo impositivo de IVA a aplicar a los servicios veterinarios prestados a las explotaciones ganaderas y que son contratados por el Departamento de Institución Pública.

### CONTESTACIÓN

El artículo 91. Uno, apartado 2, número 3º del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por la que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, apartado dos del Real Decreto-Ley 20/2012, vigente desde el 1 de septiembre del año 2012, determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las prestaciones de servicios siguientes:

"3.º Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas,

necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descortezado de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común."

El artículo 91, apartado, 2, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, anteriormente transcrito exige la concurrencia de los tres siguientes requisitos para la aplicación del tipo reducido del 10% por ciento a determinadas prestaciones de servicios:

1º. Que se trate de prestaciones de servicios que estén comprendidas entre las enumeradas expresamente en el primer párrafo de dicho precepto.

2º. Que tales prestaciones de servicios se realicen en favor del titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y sean necesarias para el desarrollo de dicha explotación.

3º. Que no se trate de prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso o disfrute o arrendamiento de bienes, excluidas expresamente de la aplicación

del tipo reducido por el segundo párrafo del precepto.

De acuerdo con lo expuesto tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo del 21 por ciento los servicios veterinarios contratados por el Departamento de Institución Pública, destinataria de los citados servicios, no es titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera. El tipo general del impuesto se aplicará tanto los servicios sean consecuencia de contrato de arrendamiento de servicios profesionales como solicitudes puntuales.

**CONSULTA 2015.8.4.1. – ISD: Otorgamiento a favor de la persona consultante por parte de sus tíos (residentes en Álava) de un pacto sucesorio al que resulta de aplicación el fuero de Bizkaia. Tributación a efectos del ISD.**

#### HECHOS PLANTEADOS

AAA compró a sus tíos BBB y CCC con fecha 7 de marzo de 2003, el 49% de un negocio de farmacia, por un precio de 307.474,45€. Con posterioridad, el 14 de diciembre de 2006, adquirió el 51% restante por importe de 1.654.209,91€

Para la financiación de la compra solicita un préstamo por importe de 1.609.000,00€, del que queda por pagar un 50% del capital inicial.

Como agradecimiento a sus desvelos y dedicación profesional, sus tíos le han comunicado su voluntad de instituirle, junto con sus hijos como sucesora de sus respectivas herencias.

Teniendo en cuenta la vecindad civil de todos ellos en Llodio y al amparo de lo dispuesto en el Fuero de Bizkaia, con arreglo a lo establecido en el artículo 146 de la Ley 3/1992, de 1 de julio del Parlamento Vasco, de Derecho Civil Foral del País Vasco, sus tíos han manifestado su voluntad de instituir a la sobrina, junto con los hijos de los donantes, como sucesora de sus respectivas herencias.

La forma de articular la sucesión será la de sendos pactos sucesorios que se formalizarán en escritura pública y en los cuales se incluirá la designación de la consultante sujeta a la carga de prestarles cuidados y tratamientos que requieran hasta su fallecimiento (alimentos, asistencia médica, habitación y vestido).

El objeto del pacto sucesorio recaerá sobre distintas inversiones financieras titularidad de sus tíos.

La atribución de los bienes recaídos en los pactos sucesorios se hará con eficacia de

presente, respetando los derechos atribuidos a los herederos forzosos con arreglo a lo dispuesto en la vigente Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco.

### CUESTIÓN PLANTEADA

Si con arreglo a lo establecido en el artículo 26 de la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el otorgamiento a favor de la consultante por parte de sus tíos(residentes en Álava), de un pacto sucesorio al que, con arreglo a su vecindad civil en Llodio les resulta de aplicación el Fuero de Bizkaia,(artº 146 de la Ley 3/1992, de 1 de julio, del Derecho Civil Foral del País Vasco), devengaría el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la modalidad de "adquisiciones mortis-causa" establecida en el artículo 2.1.a) de la Norma Foral anteriormente citada.

### CONTESTACIÓN

La Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante INFSD) dispone:

#### Artículo 5.- Hecho Imponible

"1. Constituye el hecho imponible:

*La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.*

(...)

*2. Las adquisiciones a que se refiere la letra a) del apartado anterior se entenderán realizadas el día del fallecimiento del causante, por lo que para exigir el impuesto bastará que esté probado el hecho originario de la transmisión, aunque no se hayan formalizado los documentos, inventarios o particiones , o no se hayan presentado la autoliquidación"*

A su vez el Decreto Foral 74/2006, del Consejo de Diputados de 29 de noviembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones dispone:

#### Artículo 6.- Títulos Sucesorios.

*"Entre otros son títulos sucesorios a los efectos de este Impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:*

*Las donaciones "mortis-causa"*

*Los contratos o pactos sucesorios*

(...)

*Los actos que resulten de la utilización del poder testatorio por el comisario, cualquiera que sea la forma que adopten."*

A su vez la NFISD en su artículo 2.- Ámbito de aplicación y exacción del Impuesto establece:

*"1. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación personal, cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, en los siguientes supuestos:*

*En las adquisiciones "mortis-causa" cuando el causante tenga su residencia habitual en Álava a la fecha del devengo.*

(...)

*En las donaciones de bienes inmuebles cuando éstos radiquen en Álava.*

*En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en Álava a la fecha del devengo"*

Del artículo 6 anteriormente transcrito se desprende que, según se trate de una adquisición "mortis-causa" o de una donación, y según sea ésta de bienes inmuebles o no, la competencia para la exacción del impuesto vendrá determinada por la residencia habitual del causante, el lugar en el que radique el inmueble de que se trate, o la residencia habitual del donatario.

La consulta planteada se refiere a la tributación en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones,

del otorgamiento a favor de la consultante por parte de sus tíos de una donación "mortis causa" con eficacia de presente.

Tanto los donantes como la donataria manifiestan ser vecinos de Llodio por lo que la competencia para liquidar correspondería a la Diputación Foral de Álava, y sería de aplicación el Fuero de Bizkaia, con arreglo a lo dispuesto en el artº 146 de la Ley 3/1192, de 1 de julio del Parlamento Vasco.

A su vez, manifiestan que la figura a través de la que se instrumentalizaría la donación sería sendos pactos sucesorios con eficacia de presente, formalizados en escritura pública que se remitirían al Registro General de Actos de Ultima Voluntad.

La designación como sucesora estará sujeta a la carga de prestar a sus tíos los cuidados y tratamientos que éstos precisen hasta su fallecimiento, especialmente el suministro de alimentos, vestido, asistencia médica etc., todo ello con respeto a los derechos atribuidos a los herederos forzosos de los causantes de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco.

Para analizar la consulta planteada deberemos tener en cuenta la Ley 3/1992, del Derecho Civil Foral del País Vasco,

*"Capítulo IV, De los Pactos Sucesorios,*

#### *Artículo 74*

*Mediante capitulaciones matrimoniales, donación o pacto otorgado en escritura pública, se puede disponer la sucesión en bienes de los otorgantes, bien a título universal o particular, con las modalidades, reservas, sustituciones, cláusulas de revisión, cargas y obligaciones que se acuerden.*

*Los otorgantes podrán asimismo, ordenar la transmisión actual de todos los bienes presentes, o parte de ellos, o bien diferirla al momento de la muerte"*

A su vez el artº 76, establece que

*"La donación "mortis causa" se considera pacto sucesorio, y también lo será la donación universal "inter-vivos", salvo estipulación en contrario"*

Sin embargo, ni el artículo anteriormente citado ni el resto del texto legal se encuentra referencia alguna sobre la calificación como pacto sucesorio de las donaciones de bienes singulares con eficacia de presente.

Adrián Celaya, en su manual de Derecho Civil Vasco indica que:

*"Si la donación es con efectos inter vivos será normalmente una donación pura y simple, conforme al Código Civil, pero si está incorporada a un pacto sucesorio participara de la naturaleza de este"*

Esta calificación es clara en relación con las donaciones mortis causa. También lo es, salvo pacto en contrario, en relación con las donaciones universales "inter-vivos". Sin embargo surge la duda de cuándo se puede calificar como pacto sucesorio un negocio jurídico que recoge una donación de un bien singular con eficacia de presente.

Se plantea determinar cuándo una donación de bienes singulares con eficacia de presente puede tener la consideración de pacto sucesorio y cuándo no, y debe ser calificada como simple donación.

Todo acto de disposición o gravamen sobre los bienes objeto de esta donación "mortis-causa" requerirá para su validez el consentimiento del instituyente e instituido, lo cual no es imprescindible en el pacto sucesorio.

Desde el punto de vista civil, el pacto sucesorio y la donación son dos instituciones distintas.

El pacto sucesorio no es una donación, sin perjuicio de la consideración como pacto sucesorio de determinadas donaciones.

Además el pacto tiene naturaleza sucesoria y se configura como una disposición de última voluntad, ostentando por ello naturaleza hereditaria, en contraposición a la naturaleza de la donación como negocio jurídico “inter-vivos”.

De otra parte la causa de la donación es la liberalidad, una persona dispone gratuitamente de una cosa a favor de otra, que la acepta (artº 618 del C. Civil).

Sin embargo la causa del pacto sucesorio es la designación de sucesor en los bienes del causante.

El pacto sucesorio persigue la conservación y transmisión íntegra del patrimonio familiar mediante la designación anticipada de un heredero imponiéndose al que heredaba en vida la carga de dar alimento y mantenimiento al causante. Por tanto no es un acto de disposición gratuita, sino una designación de sucesor que conlleva una transmisión de bienes con efecto de presente, pero con carga de alimentos, reserva de usufructo o pacto de comunidad de vida.

Podemos concluir que los conceptos de pacto sucesorio y donación se diferencian por su distinta naturaleza y por su distinta causa. Así mientras que la donación pura y simple es una transmisión sin contraprestación a cambio, el pacto sucesorio persigue la designación paccionada del sucesor en bienes, que puede comprender, en su caso una transmisión actual de bienes del causante.

Finalmente señalar que aunque pudiera pensarse que nos encontramos ante una donación modal, no es así, pues en el pacto sucesorio subyace la designación de un sucesor, circunstancia que no se da en figura anteriormente citada.

Resumiendo, a pesar de la falta de concreción legislativa, podemos considerar que un pacto sucesorio que establezca la institución de heredero o la atribución de determinados bienes “mortis-causa” puede incorporar la entrega de un bien singular con eficacia de presente y no

perder el carácter de pacto sucesorio siempre y cuando:

- Se formalice en escritura pública
- Recoja el consentimiento del instituyente/s y del instituido
- Se cumplan las cargas impuestas al instituido
- El valor de lo donado no exceda de los derechos atribuidos a los herederos forzosos de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Derecho Civil Foral del País Vasco.

Deseamos indicar que recientemente se ha aprobado la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco, publicada en el BOPV de 3 de julio de 2015, que entrará en vigor el 4/10/2015 por lo que la consulta planteada se responde en base a lo dispuesto en la Ley 3/1992, de 1 de julio, del Derecho Civil Foral del País Vasco, vigente en el momento de la consulta y de su contestación.



**CONSULTA 2015.9.4.1. – IRPF: Tratamiento fiscal de las cantidades percibidas del empleador en concepto de manutención y desplazamiento, así como de la puesta a disposición de los empleados de un vehículo para uso particular.**

**HECHOS PLANTEADOS**

El consultante es un sindicato profesional de un determinado cuerpo de policía, cuyos funcionarios perciben las cantidades por manutención y desplazamiento previstas en el oportuno Decreto mediante el que se regulan las indemnizaciones por razón del servicio. En determinados supuestos, las compensaciones por desplazamiento se sustituyen por la puesta a disposición de los funcionarios de un vehículo oficial.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Desea conocer:

- 1) Si están, o no, sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las compensaciones que, en su caso, pague el empleador por desplazamiento o manutención sin necesidad de que el trabajador justifique la salida del centro de trabajo.
- 2) Si la puesta a disposición de los empleados de un vehículo para su uso particular constituye un rendimiento del trabajo en especie, sujeto y no exento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- 3) En caso afirmativo, qué obligaciones tienen tanto el pagador como el perceptor de estos rendimientos en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**CONTESTACIÓN**

1) Con respecto a la primera de las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 13/2013, de 5 de

diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NIRPF), cuyo artículo 15 establece que: *“Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. Constituyen retribuciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.*

*Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria”.*

Por su parte, en el artículo 16 de la misma NIRPF indica que: *“Se considerarán rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, entre otros, los siguientes: (...) d) Las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería con los límites que reglamentariamente se establezcan. (...)”.*

De donde se deduce que tienen la consideración de rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas, incluidas las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, hasta los límites reglamentariamente establecidos.

Estos preceptos se encuentran desarrollados en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral

de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, donde se prevé que: "A. Reglas generales. 1. Se considerarán rendimientos del trabajo las dietas y asignaciones para gastos de viaje, excepto los de locomoción y los normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo. 2. Asignación para gastos de locomoción. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa o empleador a compensar los gastos de locomoción del empleado o trabajador que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, para realizar su trabajo en lugar distinto, en las siguientes condiciones e importes: a) Cuando el empleado o trabajador utilice medios de transporte público, el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente. b) En otro caso, la cantidad que resulte de computar 0,29 euros por kilómetro recorrido, siempre que se justifique la realidad del desplazamiento, más los gastos, que se justifiquen, de peaje y aparcamiento. 3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa o empleador a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia. Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino. a) Se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes: 1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes: -Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe

los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero. -Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. 2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente. (...) A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo. 4. El régimen previsto en los apartados anteriores será también aplicable a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que perciban los trabajadores contratados específicamente para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles o itinerantes, siempre que aquellas asignaciones correspondan a desplazamientos a municipio distinto del que constituya la residencia habitual del trabajador. (...) 6. Las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que excedan de los límites previstos en este artículo estarán sujetas a gravamen, en concepto de rendimientos del trabajo. B. Reglas especiales. (...)".

De conformidad con todo lo anterior, cabe indicar que se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos de locomoción de los empleados que se desplacen fuera del centro de trabajo para realizar sus tareas en lugar distinto, en las siguientes condiciones: a) si el empleado utiliza medios de transporte públicos, estará exento el importe del gasto que se justifique mediante factura o documento equivalente; y b) en otro caso, quedará exenta la cantidad que resulte de computar 0,29 euros por kilómetro recorrido más los gastos que se justifiquen por peaje y aparcamiento.



A estos efectos, conviene resaltar que sólo se encuentran exoneradas de gravamen (con los límites indicados) las cantidades abonadas a los empleados como consecuencia de su desplazamiento fuera la fábrica, taller, oficina, o centro de trabajo, al que se encuentren adscritos, pero no las que puedan satisfacerse como compensación por el traslado desde el domicilio hasta el propio centro de trabajo.

Por otro lado, en lo que se refiere a las dietas por manutención, procede señalar que, en los supuestos en los que no se pernocta en municipio distinto del de lugar de trabajo habitual y del de residencia del perceptor, se consideran exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamientos dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente. En los supuestos en los que se pernocta en municipio distinto del de lugar de trabajo habitual y del de residencia del perceptor, estos importes se elevan a 53,34 euros (para desplazamientos dentro del territorio español) y a 91,35 euros (para desplazamientos al extranjero), en cuyo caso, también están exentos los gastos de estancia en establecimientos de hostelería que se justifiquen.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, de forma análoga a lo indicado para los gastos de locomoción, las dietas por manutención (y estancia) sólo se encuentran exentas del Impuesto cuando se abonan como consecuencia del desplazamiento del empleado a municipio distinto del de su lugar habitual de trabajo (y del de su residencia), lo que debe entenderse en el sentido de que el trabajador ha de estar destinado en un centro de trabajo y tiene que salir o desplazarse fuera del mismo para realizar su labor. En particular, para que las referidas dietas se encuentren exentas de gravamen se requiere: a) que traten de compensar gastos de manutención (y, en su caso, estancia); b) que el perceptor no permanezca más de nueve meses destinado en cada uno de los municipios distintos del habitual de trabajo a los que se desplace; y c) que no se superen los límites cuantitativos señalados.

A todos estos efectos (de exoneración de las dietas y asignaciones para gastos de viaje), el pagador debe acreditar el día y lugar del desplazamiento del empleado, así como su razón o motivo, tal y como expresamente exige el artículo 13 del RIRPF, para lo cual puede utilizar cualquiera de los medios de prueba admitidos en derecho, correspondiendo la valoración de las evidencias que, en su caso, se aporten a los órganos de Gestión y de Inspección competentes para la aplicación de los tributos, quienes deberán atender a las circunstancias concretas que concurran en cada caso, a la hora de realizar esta valoración (entre las que, eventualmente, podrá estar la relativa a la conveniencia o a la necesidad de preservar la confidencialidad de determinadas actuaciones).

Sin embargo, salvo en lo que respecta a los gastos de desplazamiento en medios de transporte públicos, de peajes, de aparcamiento y de estancia en establecimientos de hostelería, no es necesario que se justifique el importe de los costes efectivamente soportados por el contribuyente (sino que basta con acreditar la realidad del desplazamiento).

Las demás cantidades que, en su caso, abone el empleador en concepto de asignaciones para gastos de desplazamiento, manutención y/o estancia, que no respondan a los términos establecidos en el artículo 13 del RIRPF, se encuentran efectivamente sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a su sistema de retenciones.

En cuanto a lo previsto en el apartado 4 del artículo 13.A del RIRPF, correspondiente a las asignaciones para gastos de locomoción, manutención y estancia que soportan los trabajadores contratados para prestar sus servicios en empresas con centros de trabajo móviles, o itinerantes, procede resaltar que la principal diferencia existente entre el régimen general de dietas y el relativo a estos empleados con centros de trabajo móviles, o itinerantes, reside en que, en el primer caso, se exige un desplazamiento fuera del lugar donde se ubica

el centro de trabajo y, en lo que se refiere a las dietas por manutención y estancia, del municipio donde se encuentra dicho centro de trabajo y de aquél en el que resida el perceptor, mientras que, en el segundo, sólo se exige que el contribuyente tenga que desplazarse fuera del lugar donde reside.

Esta diferencia obedece al hecho de que la naturaleza móvil o itinerante del centro de trabajo implica su desplazamiento geográfico, por lo que el empleado tiene que desplazarse con él para realizar sus tareas. De modo que el régimen especial regulado en este artículo 13.A.4 del RIRPF únicamente resulta aplicable cuando es el propio centro de trabajo el que tiene carácter móvil, o itinerante, y no en todos aquellos supuestos en los que el desarrollo de la actividad exige el desplazamiento del trabajador.

Al margen del régimen de dietas, y por lo tanto de la necesidad de que exista un desplazamiento fuera del municipio del lugar de trabajo, procede indicar que no se encuentran sujetas a gravamen las fórmulas indirectas de prestación por la empresa del servicio de comedor, cuando se cumplan las condiciones reglamentariamente establecidas.

Así, el artículo 17.2 de la NFIRPF determina que: “2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no tendrán la consideración de rendimiento de trabajo en especie: a) Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entregas de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.

(...)”.

Esta regla se encuentra desarrollada en el artículo 53 del RIRPF, de conformidad con el cual: “1. A efectos de lo previsto en la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Norma Foral del Impuesto,

tendrán la consideración de entrega a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa, las fórmulas directas e indirectas de prestación del servicio, admitidas por la legislación laboral, en las que concurren los siguientes requisitos: 1.º Que la prestación del servicio tenga lugar durante días hábiles para el empleado o trabajador. 2.º Que la prestación del servicio no tenga lugar durante los días que el empleado o trabajador devengue dietas por manutención exceptuadas de gravamen de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de este Reglamento. 2. Cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requisitos exigidos en el apartado anterior, los siguientes: 1.º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar la cantidad de 9 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso.

Esta cuantía podrá modificarse por el diputado foral de Hacienda y Finanzas. 2.º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente: a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal. b) Serán intransmisibles, y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día. c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de terceros, el reembolso de su importe. d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería. e) La empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de: -En el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal. -En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos”.

No obstante, debe indicarse que no cabe considerar que nos encontramos ante una fórmula indirecta de prestación del servicio

de comedor (exceptuada, como tal, de la consideración de retribución en especie, conforme a lo previsto en el artículo 17.2 a) de la NFIRPF), en los supuestos en los que se abona una prestación monetaria al trabajador, que éste pueda aplicar al gasto que considere oportuno (es decir, sin exigir ninguna justificación del gasto realmente soportado por este concepto).

**2)** En lo que se refiere a la segunda de las cuestiones suscitadas, el artículo 17 de la NFIRPF regula que: “1. Se considerarán rendimientos del trabajo en especie, entre otros, los siguientes: (...) d) La utilización o entrega de vehículos automóviles. (...)”.

A lo que el artículo 60 de la repetida NFIRPF añade que: “(...) 2. Los rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes reglas especiales de valoración: (...) b) En el caso de la utilización o entrega de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, de ciclomotores y motocicletas, de embarcaciones o buques de recreo o de deportes náuticos y de aeronaves, propiedad del pagador: - En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación. - En el supuesto de uso, el 20 por 100 anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. - En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior. En el caso de la utilización de los medios de transporte señalados que no sean propiedad del pagador, por el coste que supongan para éste, tributos y gastos incluidos.

En cualquiera de los supuestos anteriores, cuando el pagador satisfaga los gastos inherentes a la utilización del vehículo, tales como, reparaciones, combustible, servicio de aparcamiento y utilización de autopistas de peaje, el coste que supongan para éste. Cuando la utilización del vehículo se destine para fines particulares y laborales, la retribución en especie se estimará en un 50 por 100 de la suma de la valoración resultante de la aplicación de las reglas establecidas en esta letra. (...)”.

En lo que aquí interesa, este precepto se encuentra desarrollado en el punto 4 del apartado B del, ya mencionado, artículo 13 del RIRPF, referido a la consideración como retribución en especie de las cantidades abonadas por el empleador para hacer frente a los gastos inherentes a la utilización del vehículo, tales como, combustibles, reparaciones, aparcamientos, vías de peaje, etc., en el que se señala que: “Dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia. (...) B. Reglas especiales. (...) 4. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la Norma Foral del impuesto, el contribuyente podrá optar por no tener en consideración para la determinación de la retribución en especie a los empleados el importe de los gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que se utilicen para fines particulares y laborales, en la medida que se correspondan con la cuantía de los mismos que el pagador pueda probar de forma fehaciente que se corresponden exclusivamente con el tiempo destinado a la actividad laboral. Cuando se utilice la opción establecida en el párrafo anterior, el resto de gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que satisfaga el pagador será objeto de imputación como rendimiento del trabajo en especie en su integridad, al corresponderse con la utilización para necesidades privadas del elemento de transporte. No obstante, los gastos inherentes a la utilización del elemento de transporte que, por su naturaleza, no puedan ser individualizados en función del uso para necesidades privadas o laborales, serán imputados de acuerdo con las reglas generales establecidas en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la Norma Foral del impuesto. (...)”.

A todos estos efectos, el apartado 3.3.3 de la Instrucción 1/2015, 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, aclara que: “1) En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo

en cuenta la valoración resultante del uso anterior, esto es, restando el rendimiento en especie generado durante el uso del valor de la entrega posterior. Por ello, si la entrega se realiza en el sexto año después de haberlo usado el trabajador durante 5 años, éste no deberá computar ningún rendimiento del trabajo en especie por dicha entrega. 2) Si la empresa entrega al trabajador un vehículo usado anteriormente por ella o por un tercero (no por el trabajador en cuestión), la valoración de la retribución en especie para el trabajador habrá de realizarse por el valor normal del mercado de ese vehículo en el momento en el que se realice la entrega. 3) En los supuestos de utilización de vehículos que no sean propiedad del pagador, la retribución en especie se valora por el coste que supongan para éste, gastos y tributos incluidos. 4) En cualquier caso, cuando el pagador satisfaga los gastos inherentes a la utilización del vehículo (como reparaciones, combustible, aparcamiento, utilización de vías de peaje, etc.), la retribución en especie se valora por el coste de estos gastos que asuma el empleador. 5) El último párrafo del artículo 60.2.b) de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, que regula los casos de utilización del vehículo para fines particulares y laborales, ha de entenderse referido tan sólo al supuesto de uso del vehículo. Por ello, en los casos de entrega del vehículo no se estimará que la valoración de la retribución en especie es del 50 por 100 del valor de adquisición para el pagador. 6) A todos estos efectos, el artículo 13.B.4 del Reglamento del Impuesto señala que, para determinar la retribución en especie del trabajador, el empleador podrá optar por no tener en consideración el importe de los gastos inherentes al uso de los elementos de transporte que se utilicen para fines particulares y laborales, en la medida en que se correspondan con la cuantía de los mismos que pueda probar de forma fehaciente que derivan exclusivamente del tiempo destinado a la actividad laboral. Cuando se utilice la opción establecida en el párrafo anterior, el resto de los gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que satisfaga el pagador debe ser objeto de imputación como rendimiento del trabajo en especie en su integridad, al corresponder,

lógicamente, al empleo de dichos elementos para necesidades privadas. No obstante, los gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que, por su propia naturaleza, no puedan ser individualizados en función de su uso para necesidades privadas o laborales, deben ser imputados de acuerdo con las reglas generales establecidas en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto (es decir, al 50 por 100, en la medida en que se trate de vehículos destinados a fines particulares y laborales). Esta regla, en virtud de la cual se permite la posibilidad de individualizar los gastos imputables a los elementos de transporte, sólo afecta a los importes que deriven de su utilización. De modo que, entre los gastos no individualizables, debe entenderse incluido el importe del coste de adquisición, o la cantidad satisfecha por el empleador para obtener la cesión del vehículo".

De conformidad con todo lo anterior, la cesión de uso de vehículos para fines particulares constituye un rendimiento del trabajo en especie para los empleados, cuya valoración difiere en función de que el empleador sea el propietario de los mismos, o no. Así, si se trata de vehículos propiedad de la empresa, la retribución anual se valora en un 20% del coste de adquisición para el pagador (incluidos los tributos y otros gastos derivados de su adquisición). Mientras que, si se trata de vehículos que no son propiedad de la empresa, la retribución en especie se valora en el coste que supongan para ésta (para la empresa), incluidos los tributos y demás gastos que deba satisfacer por este motivo.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que, para que haya retribución en especie, ha de existir una utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado. De modo que sólo procede imputar al trabajador una renta de esta naturaleza cuando se le otorgue la facultad de disponer del vehículo de que se trate para sus necesidades particulares, independientemente de que haga uso efectivo de esta facultad, o no (toda vez que la retribución viene determinada

más por la facultad de disponer del bien que se le otorga, que por la utilización efectiva que haga del mismo en su propio interés). En consecuencia, no habrá tal retribución en especie cuando el vehículo en cuestión únicamente pueda ser utilizado para fines profesionales.

Concretamente, en los supuestos en los que el vehículo cedido en uso se destina tanto a fines particulares como laborales, la retribución en especie derivada de su utilización para finalidades personales se estima en un 50% del resultado de aplicar las reglas descritas más arriba (en función de que se trate de un automóvil propiedad de la empresa, o no).

Esta cuantificación no admite prueba en contrario, con lo que el contribuyente carece de margen para acreditar un porcentaje de utilización del vehículo para fines profesionales superior al indicado. De modo que no cabe admitir criterios de cuantificación de la renta basados en las horas de utilización efectiva del automóvil para fines particulares y profesionales, en los kilómetros recorridos, o en elementos similares, puesto que el parámetro determinante, a estos efectos, es el de su disponibilidad para fines particulares (y se estima en un 50%). En particular, tal y como expresamente se indica en el apartado 3.3.3 de la Instrucción 1/2015, de 1 de abril, de la Dirección General de Hacienda, la regla del artículo 13.B.4 del RIRPF, en virtud de la cual se permite la posibilidad de individualizar los gastos imputables a los elementos de transporte, afecta únicamente a los importes que procedan de su utilización efectiva, pero no a la retribución en especie derivada de la cesión de uso del vehículo.

A estos últimos efectos, cuando el empleador satisface los gastos inherentes a la utilización del vehículo para necesidades privadas (como reparaciones, combustible, aparcamiento, utilización de vías de peaje, etc.), además de todo lo anterior (de la retribución en especie derivada de la cesión de uso del vehículo), se obtiene una retribución en especie adicional, cuyo importe viene dado por el coste de los citados gastos asumido por el pagador.

En los casos de vehículos utilizados para fines personales y laborales, esta retribución en especie también se estima en el 50 por 100 de su importe. No obstante, a este respecto, el artículo 13.B 4 del RIRPF admite que no se impute al trabajador el importe de los gastos inherentes a la utilización del vehículo que sean individualizables por naturaleza, en la medida en que el pagador pueda probar de forma fehaciente que corresponden exclusivamente a su uso para fines laborales. Si se opta por esta posibilidad, el resto de los gastos inherentes a la utilización de los elementos de transporte que satisfaga el pagador debe ser objeto de imputación como rendimiento del trabajo en especie en su integridad, al corresponder al empleo de dichos elementos para necesidades privadas.

Sin embargo, los gastos inherentes a la utilización del elemento de transporte que, por su naturaleza, no puedan ser individualizados en función del uso del vehículo para necesidades privadas o laborales, han de ser imputados al contribuyente de acuerdo con la regla general establecida al efecto en la letra b) del apartado 2 del artículo 60 de la NFIRPF, esto es, al 50% de su importe.

Si no se opta por aplicar la posibilidad establecida en el repetido artículo 13.B 4 del RIRPF, debe imputarse al contribuyente el 50 por 100 de todos los gastos derivados de la utilización del vehículo que asuma el pagador (siempre y cuando, lógicamente, se trate de vehículos empleados tanto para finalidades profesionales como particulares).

Como ya se ha indicado más arriba, esta regla de individualización de gastos del artículo 13.B 4 del RIRPF afecta únicamente a los importes procedentes de la utilización efectiva del elemento de transporte de que se trate, pero no a la retribución en especie derivada de su cesión de uso.

**3)** En lo que respecta a la tercera de las cuestiones suscitadas, procede señalar que los contribuyentes deben consignar en sus



autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los rendimientos sujetos y no exentos que perciban a lo largo del período impositivo, tal y como se deduce de lo dispuesto en el artículo 118 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT), en el que se recoge que: “1. Las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar. Así mismo tendrán la naturaleza de autoliquidaciones las declaraciones en las que los obligados tributarios, que se encuentren en los supuestos previstos en la normativa reguladora correspondiente, realicen las actuaciones señaladas en el apartado anterior contando con la asistencia de la Administración tributaria. (...)”.

De otro lado, en lo que se refiere a las obligaciones del pagador de las rentas, el artículo 107 de la NFIRPF dispone que: “1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en la Diputación Foral en los casos previstos en el Concierto Económico en la forma que reglamentariamente se establezca: a) Las personas jurídicas y entidades, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas y no exentas a este Impuesto. (...) 2. Reglamentariamente podrán excepcionarse de la obligación de practicar retención e ingreso a cuenta sobre determinadas rentas. 3. En todo caso, los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en la Diputación Foral, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles del cumplimiento de esta obligación de ingreso. (...) 5. Los contribuyentes deberán comunicar al pagador de rendimientos sometidos a retención

o ingreso a cuenta de los que sean perceptores, las circunstancias determinantes para el cálculo de la retención o ingreso a cuenta procedente, en los términos que se establezcan reglamentariamente”.

Este precepto se encuentra desarrollado, entre otros, en el artículo 83 del RIRPF, de conformidad con el cual: “1. Con carácter general, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta, en cuanto satisfagan rentas sometidas a esta obligación: a) Las personas jurídicas y demás entidades, incluidas las comunidades de propietarios y las entidades en régimen de atribución de rentas. (...)”.

De modo que las personas jurídicas (tanto públicas como privadas) se encuentran obligadas a practicar retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre las rentas sometidas a esta obligación que satisfagan.

A este respecto, el artículo 81 del mismo RIRPF señala que: “1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas: a) Los rendimientos del trabajo. (...)”.

En lo que se refiere a los rendimientos del trabajo, conforme a lo previsto en el artículo 87 del RIRPF, la retención a practicar por el pagador será la que, en su caso, resulte de la aplicación de la tabla y de las instrucciones contenidas en el artículo 88 del mismo texto reglamentario, en función de la cuantía de los rendimientos abonados y de las circunstancias personales del contribuyente.

En este ámbito, procede tener en cuenta lo establecido en el artículo 108.3 de la NFIRPF, según el que: “3. Cuando se satisfagan o abonen rentas del trabajo dinerarias y en especie a un mismo perceptor, se practicará retención sobre la totalidad de las contraprestaciones o utilidades satisfechas. En estos supuestos el porcentaje de retención a que se refiere el apartado 1 anterior se calculará teniendo en cuenta las retribuciones dinerarias y en especie tanto fijas como variables que sean previsibles. Cuando durante el año



se produzcan variaciones en la cuantía de las retribuciones dinerarias o en especie, se calculará un nuevo porcentaje teniendo en cuenta las alteraciones producidas. Este nuevo porcentaje se aplicará exclusivamente a partir de la fecha en que se produzcan las referidas variaciones. El importe resultante de aplicar el porcentaje referido en el párrafo anterior a la totalidad de las contraprestaciones y utilidades satisfechas se reducirá de los rendimientos dinerarios abonados".

Por último, en lo que respecta a las obligaciones formales de los retenedores, el artículo 115 de la NFIRPF determina que: "El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar, en los plazos, forma y lugares que se establezcan reglamentariamente, declaración de las cantidades retenidas o pagos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de los mismos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados. Los modelos de declaración correspondientes se aprobarán por el diputado foral de Hacienda y Finanzas".

Esta disposición se encuentra desarrollada en el artículo 106 del RIRPF, donde se indica que: "1. El sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta deberá presentar en los primeros veinticinco días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior e ingresar su importe en la Diputación Foral de Bizkaia. No obstante, la declaración e ingreso a que se refiere el párrafo anterior se efectuará en los veinticinco primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el mes inmediato anterior, cuando se trate de retenedores u obligados

en los que concurren las circunstancias a que se refieren los números 1.º y 1.º bis del apartado 3 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como excepción, la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio se efectuará durante el mes de agosto y los veinticinco primeros días naturales del mes de septiembre inmediato posterior. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta presentará declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hubiera procedido, por razón de su cuantía, la práctica de retención o ingreso a cuenta alguno. No procederá presentación de declaración negativa cuando no se hubieran satisfecho en el período de declaración rentas sometidas a retención e ingreso a cuenta. Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable cuando se trate de retenedores u obligados a ingresar a cuenta que tengan la consideración de Administraciones públicas, incluida la Seguridad Social, cuyo último Presupuesto anual aprobado con anterioridad al inicio del ejercicio supere la cantidad de 6 millones de euros, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta correspondientes a las rentas a que se refieren las letras a) y c) del apartado 1 y la letra c) del apartado 2 del artículo 81 del presente Reglamento. No obstante, la retención e ingreso correspondiente, cuando la entidad pagadora del rendimiento sea la Diputación Foral de Bizkaia, se efectuará de forma directa. 2. El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta deberá presentar, en el plazo comprendido entre el día 1 y el 31 del mes de enero, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el año inmediato anterior. Asimismo, este plazo de presentación será el aplicable en los supuestos que la relación se presente telemáticamente o en soporte directamente legible por ordenador. No obstante, el modelo de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios, independientemente de su forma de presentación, se presentará en los primeros veinticinco días naturales del mes de enero. En estos resúmenes, además de sus datos de identificación, podrá exigirse

que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: a) Nombre y apellidos. b) Número de Identificación Fiscal. c) Domicilio fiscal o residencia habitual según se trate de entidades o personas físicas, del socio, partícipe o beneficiario. d) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas. e) Porcentajes de integración aplicados con arreglo a lo previsto en los artículos 19, 20 ó apartado 3 del artículo 39 de la Norma Foral del Impuesto. f) Circunstancias personales y familiares que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente. g) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado. h) Cantidades reintegradas al pagador, procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores. h) Cantidades reintegradas al pagador, procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores. i) Gastos deducibles correspondientes a las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios y las detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a los colegios de huérfanos o instituciones similares, así como las cantidades que satisfagan los contribuyentes a las entidades o instituciones que, de conformidad con la normativa vigente, hayan asumido la prestación de determinadas contingencias correspondientes a la Seguridad Social, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos. (...) 3. El retenedor u obligado a ingresar a cuenta deberá expedir en favor del contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deban incluirse en el resumen anual a que se refiere el apartado anterior. La citada certificación deberá ponerse a disposición del contribuyente con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación por este Impuesto. (...) 4. Los pagadores deberán comunicar a los contribuyentes la retención o ingreso a cuenta

practicado en el momento que satisfagan las rentas indicando el porcentaje aplicado. 5. Las declaraciones y certificados a que se refiere este artículo se realizarán en los modelos, forma y lugar que para cada clase de rentas establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas, quien, asimismo, podrá determinar los datos que deben incluirse en las declaraciones, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos contenidos en las declaraciones que le afecten. 6. La declaración e ingreso del pago a cuenta se efectuará en la forma, lugar y plazo que determine el diputado foral de Hacienda y Finanzas. Asimismo, el diputado foral de Hacienda y Finanzas podrá establecer los supuestos y condiciones, así como la forma, lugar y plazos de presentación de las declaraciones certificadas a que se refiere este artículo por medios telemáticos".

De conformidad con todo lo anterior, las personas jurídicas deben presentar declaración mensual o trimestral de las cantidades que, en su caso, hayan retenido durante el mes o el trimestre natural anterior, e ingresar su importe ante la Administración que corresponda. Asimismo, también deben presentar declaración negativa cuando, a pesar de haber satisfecho rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, no hayan procedido a practicar retención, por razón de la cuantía abonada. Sin embargo, no deben presentar declaración negativa cuando no satisfagan rentas sometidas a retención durante el período de declaración.

Además, como tal retenedoras, las personas jurídicas también tienen que presentar en los veinticinco primeros días del mes de enero un resumen anual de las retenciones sobre rendimientos del trabajo que hayan practicado durante el año anterior, en el que deben identificar a los perceptores de las rentas sujetas a retención, y en el que tienen que describir la naturaleza de las mismas (Modelo 190). En este Modelo 190 se han de consignar también, entre otras, las rentas exentas y las dietas exceptuadas de gravamen. Adicionalmente, los retenedores también están obligados a expedir

al contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas y de los demás datos relativos al mismo que tengan que incluir en el citado resumen anual. Esta certificación debe ser entregada al contribuyente (al retenido) con anterioridad a la apertura del plazo de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por último, el retenedor también debe comunicar al contribuyente la retención practicada en el momento en el que satisfaga las rentas en cuestión, indicando el porcentaje que aplique.

Para finalizar, debe indicarse que, según lo previsto en el artículo 85 de la NFGT, las consultas tributarias escritas únicamente pueden versar sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que, en cada caso, corresponda al consultante, o a la generalidad de los miembros o asociados de determinados organismos o entidades autorizados a presentar consulta en interés de los mismos, entre los que se encuentran los sindicatos (artículo 2 del Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión).

De manera que no procede responder a las demás cuestiones suscitadas por el sindicato compareciente, al no versar sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que, en su caso, pueda corresponder a sus afiliados.

### **CONSULTA 2015.10.7.1. – IVA: Sujeción al IVA de los servicios de abastecimiento de aguas y de saneamiento de aguas residuales y pluviales prestados por la Mancomunidad de Aguas a los distintos Ayuntamientos que la constituyen (a través de una sociedad creada por la propia Mancomunidad).**

#### **HECHOS PLANTEADOS**

##### **A.- ANTECEDENTES Y CIRCUNSTANCIAS DEL CASO EN PARTICULAR.**

La constitución de esta Mancomunidad Municipal de Aguas, se remonta al año 1968, año en el que se aprobaron sus estatutos por Decreto 2034/1968 de 27 de julio, publicado en el BOE de 17 de agosto de 1968. La entidad se formó por determinados ayuntamientos.

Su finalidad es el aprovechamiento de las aguas del embalse del río A con sujeción a los estatutos y ordenanzas aprobados para su régimen.

Con la finalidad de hacer posible la ampliación de los fines de la Mancomunidad, en el primer semestre del año 1987 se lleva a cabo, de conformidad con la ley de Régimen Local, el proceso de aprobación de los nuevos estatutos de la entidad. En este sentido, el artículo 4 de estos Estatutos enumera los fines de la Mancomunidad en los siguientes términos:

Son fines de la Mancomunidad:

- a) El aprovechamiento de las concesiones de agua que se efectúen a favor de la Mancomunidad o que le sean cedidas por los Ayuntamientos integrantes de la misma.

El caudal regulado por el Embalse del A se distribuirá entre los Ayuntamientos miembros, con arreglo a un reparto de caudales establecido. Independientemente de dicho reparto, la Mancomunidad tratará de garantizar el que todos los Municipios dispongan de agua suficiente para la cobertura de sus necesidades de suministro.

- b) La construcción, conservación y explotación del Embalse del río A, así como la adquisición o construcción, la conservación y explotación de las conducciones, estaciones depuradoras, bombeos depósitos y ramales, que sean necesarios para conducir las aguas de dicho embalse hasta los lugares de toma de cada uno de Los Ayuntamientos mancomunados .
- c) La prestación del servicio de abastecimiento de aguas y saneamiento de aguas residuales y pluviales, hasta los lugares de conexión con las redes municipales, es decir, en redes primarias.
- d) La liquidación, gestión, recaudación e inspección de las tasas por la prestación de todos los servicios relacionados con el ciclo integral del agua, así como todos los aspectos referidos a la gestión de abonados.
- e) El establecimiento renovación, mantenimiento y explotación de las redes locales de distribución de agua y saneamiento.
- f) El asesoramiento técnico a los Ayuntamientos miembros. en todas las materias relacionadas con la gestión del ciclo integral del agua.
- g) Las demás atribuciones relacionadas con la prestación de todos los servicios integrantes de la gestión del ciclo integral del agua."

Cabe destacar que hasta la fecha la Mancomunidad únicamente ha asumido los fines previstos en el artículo 4.c) de sus Estatutos, esto es, la prestación del servicio de abastecimiento de aguas y saneamiento de aguas residuales y pluviales hasta los lugares de conexión con las redes municipales, es decir, en redes primarias. Por tanto, ello implica que en la actualidad la Mancomunidad no tiene asumidos los fines previstos en el artículo 4.d) de sus Estatutos,

esto es, *"la liquidación, gestión, recaudación e inspección de las tasas por la prestación de los servicios relacionados con el ciclo integral del agua, así como todos los aspectos referidos a la gestión de abonados"*.

En lo que a la gestión de sus fines se refiere. el artículo 25 de los Estatutos de la Mancomunidad establece que:

*"La Mancomunidad para la realización de sus fines además de poder emplear todas las formas de gestión directas e indirectas previstas para las entidades locales, se dotará de un órgano de gestión que podrá tener la forma de Sociedad Anónima Municipal"*.

Así, entre las formas de gestión de servicios públicos permitidas por la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, y por el Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, que aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales Vigentes en Materia de Régimen Local, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25 de los Estatutos de la Mancomunidad, en el mes de septiembre de 1995, la Mancomunidad constituyó una sociedad mercantil con capital perteneciente íntegramente a la Mancomunidad, bajo la modalidad de Sociedad Anónima, que se denominó Aguas del A, S.A. (en adelante, "ASA") .

En coherencia con el objeto de la Mancomunidad, ASA prevé en el artículo 2º de sus Estatutos los siguientes fines:

*"La sociedad tiene por objeto:*

- a) *El aprovechamiento de las concesiones de agua que se efectúen a favor de la Mancomunidad Municipal de Aguas del Embalse del río A (en adelante, Mancomunidad) o que sean cedidas por los Ayuntamientos integrantes de la misma.*
- b) *La conservación y explotación del Embalse del río A, así como la adquisición*

o construcción, la conservación y explotación de las conducciones, estaciones depuradoras, bombeos, depósitos y ramales, que sean necesarios para conducir las aguas de dicho embalse hasta los lugares de toma de cada uno de los Ayuntamientos mancomunados.

- c) La prestación del servicio de abastecimiento de aguas del Embalse del río A hasta los lugares de conexión con las redes municipales, es decir, en redes primarias.
- d) La prestación del servicio de abastecimiento de aguas procedentes de los demás manantiales que no vierten en el Embalse del río A, hasta los lugares de conexión con las redes municipales, es decir, en redes primarias.
- e) La prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales en redes primarias.
- f) La liquidación, gestión, recaudación e Inspección de los Ingresos por la prestación de todos los servicios relacionados con el ciclo integral del agua, así como todos los aspectos referidos a la gestión de abonados.
- g) El establecimiento, renovación, mantenimiento y explotación de las redes locales de distribución de agua y saneamiento.
- h) El asesoramiento técnico a los Ayuntamientos miembros, en todas las materias relacionadas con la gestión del ciclo integral del agua.
- i) Las demás atribuciones relacionadas con la prestación de todos los servicios integrantes de la gestión del ciclo integral del agua."

En este contexto, ASA presta el servicio de abastecimiento de aguas y saneamiento

de aguas residuales y pluviales en redes primarias en virtud del "Convenio regulador de las relaciones entre la Mancomunidad y su sociedad pública de gestión Aguas del A, S.A.", (en adelante, el "Convenio Regulador") aprobado por unanimidad por la Junta de la Mancomunidad en sesión celebrada el 9 de febrero de 1995, estando aún ASA en curso de constitución. Posteriormente, con fecha 15 de mayo de 2006, dicho Convenio Regulador fue objeto de ampliación quedando redactado en los términos en que se adjunta, como anejo IV, a la presente consulta tributaria escrita.

De lo anteriormente expuesto se desprende que ASA, como sociedad de gestión de la Mancomunidad, tiene actualmente por objeto principal la prestación del servicio de abastecimiento de aguas y saneamiento de aguas residuales y pluviales hasta los lugares de conexión con las redes municipales. En relación con dicho servicio cabe concluir que (i) se presta por ASA a los Ayuntamientos que integran la Mancomunidad, que son los titulares de las redes municipales, y (ii) las contraprestaciones que recibe por su prestación no tienen la consideración de tasa, sino de tarifa, tal y como ya lo ha reconocido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en su sentencia nº 550/99 de 12 de julio de 1999, dado que los destinatarios del servicio son los Ayuntamientos y no los ciudadanos (como lo sería si la Mancomunidad hubiera asumido la prestación de todos los servicios relacionados con el ciclo integral del agua).

Por otra parte, cabe indicar que ASA no es medio propio instrumental y servicio técnico de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

B.- OBJETO DE LA CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA, DUDAS QUE SUSCITA LA NORMATIVA TRIBUTARIA APLICABLE Y DATOS Y ELEMENTOS QUE ESTA PARTE ENTIENDE PUEDEN CONTRIBUIR A LA FORMACIÓN DE JUICIO POR PARTE DE ESTA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



**B.1. Normativa tributaria aplicable en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, el "IVA") a las prestaciones de servicios públicos.**

El artículo 7 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la Normativa Fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, el "DF 102/1992"), relativo a las operaciones no sujetas al IVA, y más concretamente, su apartado 8º relativo a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos establecía, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, lo siguiente:

"Artículo 7. Operaciones no sujetas al impuesto  
(...)

8º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los entes públicos realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a) Telecomunicaciones.

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

(...)"

Con efectos a partir del 1 de enero de 2015, el mencionado apartado 8º del artículo 7 del DF 102/1992 se ve modificado por la entrada en vigor de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 37/1992, de 28 de

diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, la "Ley 37/1992"), de aplicación directa en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

El referido apartado quedaba redactado en los términos siguientes:

"Artículo 7. No quedarán sujetas:

(..)

8º Las entregas de bienes, y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

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

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

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

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

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo



establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 312011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio Instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

*Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3. 1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos*

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

*a) Telecomunicaciones.*

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

*(..) “*

Tal y como se desprende de la lectura del modificado apartado 8º del citado artículo 7 de la Ley 37/1992, la prestación del servicio de “distribución de agua” se mantiene con la entrada en vigor de la nueva normativa como operación sujeta y no exenta del IVA con independencia de que sea una Administración Pública, ente, organismo o entidad del sector público quien lo preste, manteniéndose así con el tratamiento fiscal que estaba previsto en la anterior normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.

Siendo así, no cabe duda de que el servicio de abastecimiento de aguas que ASA presta a favor

de los Ayuntamientos continúa quedando sujeto y no exento del IVA con la entrada en vigor, el 1 de enero de 2015, de la nueva normativa. Por otro lado y dado que el servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales no se encuentra incluido en la referida relación de actividades que en todo caso quedan sujetas al IVA, será principalmente este servicio sobre el que se analizará el efecto de la modificación normativa del IVA y se planteará la presente consulta tributaria escrita.

**B.2. Elementos que esta parte entiende pueden contribuir a la formación de juicio por parte de esa administración tributaria**

Con el fin de analizar si la prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales que ASA realiza a favor de los Ayuntamientos continúa quedando sujeta y no exenta del IVA en virtud de la nueva redacción del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992, los elementos que esta parte ha considerado que pueden contribuir a la formación de juicio por parte de esa administración tributaria son los siguientes:

- Comparativa, de la redacción literal vigente y de la ya derogada del apartado 8º del artículo 7 de la ley 37/1992, de aplicación directa en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.
- Comparativa y evolución de (i) la redacción inicial del Proyecto de ley y de la redacción definitiva de la Ley 28/2014 por la que finalmente se aprueba la modificación del referido apartado 8º, (ii) sus respectivas Exposiciones de Motivos y, (iii) las enmiendas presentadas y tratadas hasta la aprobación definitiva de la referida modificación legislativa.
- Doctrina administrativa de los denominados “entes técnico-jurídicos” que resulta objeto de elevación a rango legal con la modificación del citado apartado 8º.

Del análisis del conjunto de dichos elementos esta parte llega a la conclusión de que tanto

la prestación de servicios de abastecimiento de aguas como la de saneamiento de aguas residuales y pluviales que ASA presta a favor de los Ayuntamientos quedan sujetas y no exentas del IVA en virtud de la siguiente argumentación:

1. En relación con la nueva redacción prevista en el primer párrafo del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992 (de aplicación directa en el Territorio Histórico de Gipuzkoa), esto es, la aplicación de la no sujeción al IVA a "las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria" cabe señalar que:

- ASA no tiene la consideración de Administración Pública.
- La contraprestación que percibe de los Ayuntamientos por la prestación de los servicios públicos de abastecimiento de aguas y saneamiento de aguas residuales y pluviales tienen la consideración de tarifa (contraprestación de naturaleza no tributaria) y no de tasa, tal y como se señalaba en los antecedentes del caso descritos en la letra A).

En consecuencia, atendiendo a lo dispuesto en este primer párrafo del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992, los servicios de abastecimiento de aguas y de saneamiento de aguas residuales y pluviales que ASA presta a los Ayuntamientos no quedarían afectados por la no sujeción al IVA.

2. Adicionalmente, tal y como se regula expresamente en el apartado 8º del artículo 7 del DF 102/1992, el servicio de "distribución de agua" queda en todo caso sujeto y no exento del IVA con independencia de que sea prestado por una Administración Pública, ente, organismo o entidad del sector público.

En consecuencia, cabe afirmar que la prestación del servicio de abastecimiento de aguas que realiza ASA a favor de los Ayuntamientos queda en todo caso sujeta y no exenta del IVA.

3. En cuanto a la prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales por parte de ASA a favor de los Ayuntamientos, esta parte considera igualmente que dicha prestación queda sujeta y no exenta del IVA en virtud de la siguiente argumentación:

(i) En lo que se refiere a la nueva regulación prevista en el párrafo redactado como sigue: "asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos", esta parte considera que la no sujeción al IVA prevista en este supuesto únicamente opera para las prestaciones de servicios realizadas a favor de las Administraciones Públicas por parte de los entes, organismos o entidades del sector público en los que dichas Administraciones Públicas participen directamente.

Dicha afirmación viene motivada, además de por la redacción literal del artículo en cuestión, por la evolución de la redacción del Proyecto de Ley por el que se preveía modificar la Ley 37/1992 hasta que éste resultó finalmente aprobado. Más concretamente, tal y como se indicaba inicialmente en la Exposición de Motivos del referido Proyecto de Ley, la modificación del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992 tenía por finalidad:

*" [...] 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 total y únicamente participados por una única Administración pública, bastando una participación pública de más del 50 por ciento, tal y como se definen estos entes en el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector*

*Público a la que se remite la Ley del Impuesto; asimismo se exige en todo caso que el control del ente sea público. Cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicará exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores. En todo caso hay que tener en cuenta que la no sujeción tiene un límite en el listado de actividades que contiene el precepto, cuya realización implica que la prestación de servicios esté sujeta al Impuesto. [...]”.*

Finalmente, la redacción definitiva de dicho Proyecto de Ley culmina con la aprobación de la mencionada Ley 2S/2014, de 27 de noviembre, por la que se aprueba la modificación definitiva del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992, en cuya Exposición de Motivos se redefine la finalidad de la modificación legislativa en los términos siguientes:

*“[...] 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, cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicará exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores. En todo caso hay que tener en cuenta que la no sujeción tiene un límite en el listado de actividades que contiene el precepto, cuya realización implica que la prestación de servicios esté sujeta al Impuesto. [...]”.*

De su lectura parece concluirse que si bien inicialmente, para que operase la no sujeción al IVA, se exigía un control de la Administración

Pública sobre los denominados “entes técnicos jurídicos” prestadores del servicio, la finalidad última del legislador ha quedado limitada a una exigencia de titularidad y no de control por parte de las Administraciones Públicas a estos efectos. Dicho concepto de “titularidad” ya subyacía en la doctrina administrativa de los denominados “entes técnico-jurídicos” que ha sido objeto de elevación a rango de ley con la ya mencionada modificación del apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992.

Como consecuencia de lo anterior, cabe interpretar que no estarán sujetos al IVA los 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 o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos, debiendo tratarse a estos efectos de una participación directa de las Administraciones Públicas en los referidos entes, organismos o entidades del sector público (condición que en el caso que nos ocupa no se da por estar ASA, como ya se ha dicho, participada directamente por la Mancomunidad y no por los Ayuntamientos a los que se presta los servicios).

En consecuencia, esta parte considera que la prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales que ASA realiza a favor de los Ayuntamientos no quedará afectada por la no sujeción al IVA prevista en el párrafo descrito al inicio de este apartado (i) y, por tanto, quedará sujeta y no exenta del IVA al no existir una participación directa de los Ayuntamientos en la sociedad.

(ii) Por otra parte, en lo que se refiere a la regulación prevista en el párrafo redactado como sigue: “no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6

del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 312011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo", esta parte considera que en virtud de lo dispuesto en dicho párrafo, la prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales por parte de ASA a los Ayuntamientos tampoco quedaría afectada por la no sujeción al IVA prevista en el mismo debido a que:

- ASA presta el servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales a favor de los Ayuntamientos en virtud del Convenio Regulador, forma jurídica que esta parte considera que no podría ser calificada como encomienda de gestión en los términos a los que se refieren los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

En este sentido, es interés de esta parte conocer el criterio que mantiene esta Dirección General estos efectos.

- ASA no es medio propio instrumental y servicio técnico, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

En cualquier caso, al margen de la posible calificación que se pudiera dar a la forma jurídica adoptada por ASA para llevar a cabo la prestación de los servicios de saneamiento de aguas residuales y pluviales a favor de los Ayuntamientos, e incluso con independencia de que se pudiera declarar la sociedad como medio propio instrumental y servicio técnico, esta parte considera que en todo caso, en el apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992 subyace el espíritu del legislador de afectar a la no sujeción al IVA a las prestaciones de servicios que se realicen

por los entes, organismos y entidades del sector público en favor de las Administraciones Públicas que sean titulares íntegramente de los mismos, mediante una participación directa sobre ellos.

#### EN CONCLUSIÓN:

Los servicios de abastecimiento de aguas que ASA presta a favor de los Ayuntamientos quedará inequívocamente sujeta y no exenta del IVA, puesto que así expresamente lo regula el apartado 8º del artículo 7 de la Ley 37/1992.

La prestación de los servicios de saneamiento de aguas residuales y pluviales que ASA presta a favor de los Ayuntamientos quedará igualmente sujeta y no exenta del IVA dado que los referidos servicios los presta a Administraciones Públicas (los Ayuntamientos) que no participan directamente en la sociedad, todo ello con independencia de la forma jurídica que emplee ASA para su realización (en el presente caso, el Convenio Regulador) e incluso sin que tenga incidencia el hecho de que ASA pueda ser declarada medio propio instrumental y servicio técnico.

De esta manera, habiendo reproducido literalmente la normativa vigente así como la ya derogada, la evolución de la redacción del Proyecto de Ley de modificación en tramitación hasta su aprobación definitiva y la referencia a la doctrina administrativa oportuna que, bajo nuestro criterio, ha de tomarse en consideración, se plantea a esa Administración Tributaria CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA sobre la sujeción al IVA de la prestación del servicio público de abastecimiento de aguas y, particularmente, de la prestación del servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales en red primaria por parte de ASA a favor de los Ayuntamientos integrantes de la Mancomunidad, socio único de la misma.

#### **CONTESTACIÓN**

1.-De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno, del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre (en adelante DF 102/1992) de adaptación a la Ley 37/1992, de 28 de

diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: "Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 del mismo Decreto Foral establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en este Decreto Foral, se reputarán empresarios o profesionales:

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

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas (...)."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a una sociedad pública como la Consultante que, consecuentemente,

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

Por otra parte y en relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las entidades que conforman el sector público, el artículo 7.8º de la normativa del Impuesto, con la nueva redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, establece que no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido: "8º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.



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

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendada y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

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

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

- a') Telecomunicaciones.
- b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c') Transportes de personas y bienes.
- d') Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones

exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.

- e') Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
- f') Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g') Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h') Almacenaje y depósito.
- i') Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j') Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k') Las de agencias de viajes.
- l') Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.
- m') Las de matadero."

El listado de actividades que se relacionan en este artículo, como excepciones al supuesto de no sujeción, suponen la transposición del listado que se recoge en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006.

Por tanto, y dado que la normativa del Impuesto (tanto en su redacción actual como en la anterior) señala expresamente que el servicio de distribución de agua estará, en todo caso, sujeto (y no exento del IVA), se confirma el planteamiento de la Consultante que indica que el servicio de abastecimiento de aguas



que ASA presta a favor de los Ayuntamientos se encuentra sujeto y no exento del IVA.

**2.-** Por otra parte, y en relación con el servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales que la Sociedad Pública Consultante presta a favor de los Ayuntamientos, hay que señalar lo siguiente:

Según se recoge en la exposición de motivos de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en relación con la no sujeción de las operaciones realizadas por los entes públicos, se establece, de una parte, la no sujeción de los servicios prestados en virtud de 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 ( con referencia al Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público) al no exigir que determinados entes estén participados por una única Administración pública, exigiéndose, en todo caso que sean de titularidad íntegramente pública. Cumplidas estas condiciones, la no sujeción se aplicará exclusivamente a las prestaciones de servicios, realizadas por el ente público a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas que participen en el mismo, o a favor de otras Administraciones Públicas íntegramente dependientes de las anteriores.

Respecto de las encomiendas de gestión, el artículo 4.1.n) del Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (en adelante TRLCSP), señala que están excluidos del ámbito de la citada Ley: "n) Los negocios jurídicos en cuya virtud se encargue a una entidad que, conforme a lo señalado en el artículo 24.6, tenga atribuida la condición de medio propio y servicio técnico del mismo, la realización de una determinada prestación. No obstante, los contratos que deban celebrarse por las entidades que tengan la consideración de medio propio y servicio técnico para la realización de las prestaciones objeto del encargo quedarán sometidos a esta Ley, en los términos que sean procedentes de acuerdo con la naturaleza de la entidad que los celebre y el tipo y cuantía de los mismos, y, en todo caso, cuando se trate de

contratos de obras, servicios o suministros cuyas cuantías superen los umbrales establecidos en la Sección 2.ª del Capítulo II de este Título Preliminar, las entidades de derecho privado deberán observar para su preparación y adjudicación las reglas establecidas en los artículos 137.1 y 190.

Por su parte, el artículo 24.6 del TRLCSP dispone que: "A los efectos previstos en este artículo y en el artículo 4.1.n), los entes, organismos y entidades del sector público podrán ser considerados medios propios y servicios técnicos de aquellos poderes adjudicadores para los que realicen la parte esencial de su actividad cuando éstos ostenten sobre los mismos un control análogo al que pueden ejercer sobre sus propios servicios. Si se trata de sociedades, además, la totalidad de su capital tendrá que ser de titularidad pública.

En todo caso, se entenderá que los poderes adjudicadores ostentan sobre un ente, organismo o entidad un control análogo al que tienen sobre sus propios servicios si pueden conferirles encomiendas de gestión que sean de ejecución obligatoria para ellos de acuerdo con instrucciones fijadas unilateralmente por el encomendante y cuya retribución se fije por referencia a tarifas aprobadas por la entidad pública de la que dependan.

La condición de medio propio y servicio técnico de las entidades que cumplan los criterios mencionados en este apartado deberá reconocerse expresamente por la norma que las cree o por sus estatutos, que deberán determinar las entidades respecto de las cuales tienen esta condición y precisar el régimen de las encomiendas que se les puedan conferir o las condiciones en que podrán adjudicárseles contratos, y determinará para ellas la imposibilidad de participar en licitaciones públicas convocadas por los poderes adjudicadores de los que sean medios propios, sin perjuicio de que, cuando no concurra ningún licitador, pueda encargárseles la ejecución de la prestación objeto de las mismas."

A la vista de todo lo aquí dispuesto, hay que indicar lo siguiente:

- El servicio de saneamiento de aguas residuales y pluviales que presta la Consultante no se efectúa sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria
- La Sociedad Pública Consultante presta el citado servicio a favor de los Ayuntamientos que conforman la Mancomunidad Municipal de Aguas; es decir, el destinatario del citado servicio no es el ente público del que depende directamente y que ostenta su titularidad íntegra (la Mancomunidad), ni otra Administración Pública íntegramente dependiente del mismo.
- Por otra parte, con independencia de la calificación otorgada al contrato en virtud del cual la Sociedad Consultante se obliga a prestar el citado Servicio (Convenio regulador), no se trata de un servicio prestado por un ente público en su condición de medio propio instrumental y servicio técnico que tenga como destinataria a la Administración Pública encomendada ni a los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

En estas circunstancias, este Servicio entiende que al igual que el servicio de abastecimiento de aguas, el de saneamiento de aguas residuales y pluviales realizado a favor de los Ayuntamientos que conforman la Mancomunidad Municipal, también se encuentra sujeto (y no exento) del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**CONSULTA 2015.11.4.1. – IVA: Construcción de una bodega en la que se instalará determinada maquinaria fabricada y vendida a la promotora de la bodega por empresa distinta. Condiciones para la aplicación de la regla de inversión de sujeto pasivo a efectos del IVA.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La consultante ha firmado un contrato de fabricación y venta de una máquina a la empresa AAA, S.L., dicha máquina está destinada a la producción y se va a instalar por parte de la consultante en una bodega de nueva construcción en territorio común.

AAA, S.L. es la promotora de la construcción de la bodega nueva incluyéndose en la misma la instalación de la máquina para la recepción y tratamiento de uva.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Si se produce o no la inversión del sujeto pasivo en dicha operación que va a realizar el consultante.

#### CONTESTACIÓN

Con respecto al sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual establece lo siguiente:

*“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:*

*1º. Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.*

*2º. Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:*

*(...)*

f) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.
- b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- c) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- d) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.

En relación al citado supuesto de inversión del sujeto pasivo, la Dirección General de Tributos en diversas contestaciones a consultas tributarias (entre otras, las nº V0492-15, de 6 de febrero de 2015 y la V1056-15, de 7 de abril) ha señalado lo siguiente:

*“En el suministro con instalación de equipos industriales en edificaciones que ya estén terminadas o cuando dicha obra no sea consecuencia de un proceso de rehabilitación de edificaciones, no se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo, contenida en el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra f) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

*Por el contrario, cuando se trate de la construcción de una nueva edificación con el suministro e instalación de equipos industriales para procesos de producción, para el empresario promotor de la misma, se aplica la regla de inversión del sujeto pasivo, contenida en el artículo 84, apartado uno, número 2º, letra f) de la Ley 37/1992”.*

En relación con la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a la instalación de equipos industriales en el proceso de la construcción de una edificación habrá que tener en cuenta lo siguiente:

- 1.- Si dichos equipos se pueden desmontar sin su menoscabo o no e instalar en otra edificación no sería de aplicación la inversión del sujeto pasivo.
- 2.- En caso contrario, es decir, si los equipos instalados no se pueden desmontar sin su menoscabo, sí sería de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, se aplicará la citada regla de inversión del sujeto pasivo a la ejecución de obra consultada realizada por BBB, S.L. para otro empresario o profesional siempre que el suministro y la instalación se produzca en la construcción de un nuevo edificio destinado a bodega y siempre y cuando no se pueda desmontar la instalación realizada sin su menoscabo para su instalación en otra edificación.

**CONSULTA 2016.1.6.1. – IVA: Sujeción al IVA de los servicios de formación prestados a la Administración por sociedad pública –a través de una entidad subcontratada para la prestación de los servicios educativos–, en virtud de encomiendas de gestión.**

**HECHOS PLANTEADOS**

La consultante es una sociedad pública tiene como objeto dar cobertura a las necesidades generales en materia de sistemas de información y de telecomunicaciones de la Administración General de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de sus organismos autónomos.

Entre las diferentes encomiendas de gestión suscritas por la consultante se encuentra la encomendada por la Dirección Informática y Telecomunicaciones del Gobierno Vasco para la prestación de los servicios del Proyecto Konekta Zaitex Ciudadan@ dirigido a la prestación de servicios formativos en diversos centros de KzGunea ubicados en diferentes puntos de la geográfica del Euskadi.

Para llevar a cabo a la prestación de dichos servicios formativos, la consultante ha subcontratado a la UTE AAA con domicilio fiscal en Gipuzkoa, entendiendo la consultante que la subcontratada puede tener la consideración de centro educativo habida cuenta que dispone de medios personales y materiales para desarrollar la actividad educativa.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

**1.-** Si aunque los servicios de formación prestados por la consultante en virtud de encomiendas de gestión resulten no sujetos a partir del 1 de enero de 2015 serían operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.º de la Norma de IVA, considerando que la exención resulta relevante para la segunda cuestión que se plantea.

**2.-** Si los servicios subcontratados resultan exentos en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.º de la Norma de IVA.

**CONTESTACIÓN**

**1.-** El artículo 7 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante Norma) señala una serie de operaciones no sujetas del Impuesto, esto es, que no constituyen el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Entre las operaciones no sujetas, con efectos, 1 de enero de 2015, en la redacción dada a dicho artículo por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2015, de 10 de marzo, se incluyen los servicios prestados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

En cualquier caso, incluso aunque se efectúen mediante encomiendas de gestión, están sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- a') Telecomunicaciones.
- b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c') Transportes de personas y bienes.
- d') Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.
- e') Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

- f') Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g') Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h') Almacenaje y depósito.
- i') Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j') Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k') Las de agencias de viajes.
- l') Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquéllas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.
- m') Las de matadero.

Por tanto, los servicios de formación que preste la consultante en virtud de encomiendas de gestión bajo la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dado que los servicios objeto de consulta no se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, es decir, no constituyen hecho imponible no procede determinar tal y como solicita la consultante si procede la exención de los mismos, más si cabe cuando se trata de una consulta de carácter vinculante. Además en ningún caso resulta relevante para la resolución de la segunda cuestión planteada que vendrá determinada por el cumplimiento por parte de la empresa subcontratada de los requisitos que se establecen en el artículo 20.Uno.9º de la Norma.

**2.-** De conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.9º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, está exento del Impuesto sobre el Valor Añadido:

*“La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.*

*La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.*

*La exención no comprenderá las siguientes operaciones:*

- a) *Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes.*

*En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.*

- b) *Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.*

- c) *Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.*

*d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso"*

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto, aprobado mediante Decreto Foral 124/1993, dispone que *"tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado Uno, número 9º de la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto a las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate"*.

El artículo 7 del Reglamento del Impuesto, aprobado mediante Decreto Foral 124/1993, dispone que *"tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas, a que se refiere el artículo 20, apartado Uno, número 9º de la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto a las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate"*.

Las competencias en materia de educación han sido transferidas a las Comunidades Autónomas, resultando con ello que su regulación es diferente en unas y otras.

Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa a estas exenciones debe interpretarse de forma que no resulten soluciones distintas en unos casos que en otros, al objeto de evitar distorsiones en el funcionamiento del tributo que serían contrarias a los principios armonizadores del mismo.

En este sentido, el artículo 20. Uno. 9º, anteriormente transcrito, constituye la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común

del Impuesto sobre el Valor Añadido, precepto que establece que los Estados miembros eximirán *"la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables"*.

En relación con las condiciones y los límites que los Estados miembros pueden establecer a las exenciones previstas en la citada Directiva, se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en su sentencia de 17 de febrero de 2005, dictada en los asuntos acumulados C-453/02, y C-462/02, en el sentido de que actividades comparables, susceptibles de competir entre sí, no deben ser tratadas de forma distinta a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de salvaguardar la neutralidad del Impuesto.

Por tanto, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada, no puede condicionarse la exención de los servicios educativos, prevista en el artículo 132 de la citada Directiva, existiendo identidad en las prestaciones de servicios realizadas, a que el operador que las realiza esté autorizado por el órgano competente, dado que no se respetaría el principio de neutralidad fiscal.

Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su sentencia de 28 de enero de 2010, dictada en el asunto C-473/08, ha señalado lo siguiente:

*"29. Respecto de los términos «enseñanza escolar o universitaria» que contiene dicha disposición, el Tribunal de Justicia, pese a no dar explícitamente una definición precisa de los mismos, señaló en el apartado 26 de la sentencia Haderer, antes citada, que dichos términos no se limitan a la enseñanza que concluye con un examen para la obtención de una cualificación o que permite*



*adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.*

30. En concreto, respecto del término «enseñanza», hay que recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado, en esencia, que si bien la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes es un elemento especialmente importante de la actividad de enseñanza contemplada en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra i), de la Sexta Directiva, no es menos cierto que esta actividad está constituida por un conjunto de elementos que incluyen de modo concomitante los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación (véase, en ese sentido, la sentencia *Horizon College*, antes citada, apartados 18 a 20).".

De conformidad con lo expuesto, la enseñanza exenta es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

En consecuencia con todo lo anterior, la exención prevista en el artículo 20.Uno, número 9º, está supeditada al cumplimiento de dos requisitos:

- a) Un requisito subjetivo, es decir, que las citadas actividades sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La referencia a las entidades privadas autorizadas previsto en el artículo 20.Uno, número 9º de la Norma, debe interpretarse, vista la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad privada autorizada o centro de enseñanza en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable.

Asimismo, según doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos, a efectos de la exención prevista en el artículo 20.Uno.9º de la Ley 37/1992, tendrán la consideración de centros educativos aquellas unidades económicas integradas por un conjunto de medios materiales y humanos ordenados con carácter de permanencia con la finalidad de prestar de manera continuada servicios de enseñanza.

A tales efectos, no es preciso que el centro educativo disponga de un local determinado en el que se realice materialmente la actividad la enseñanza, siendo suficiente con que cuente con un conjunto ordenado de medios materiales y humanos destinados a la prestación del servicio de enseñanza

- b) Un requisito objetivo. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, la enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que

se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

La exención no será aplicable, a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención, corresponde al Departamento de Educación del Gobierno Vasco.

Según los antecedentes obrantes la informática es materia incluida en los planes de estudios del sistema educativo.

En consecuencia con todo lo anterior, cabe concluir:

1. En el supuesto de que la entidad subcontratada por la consultante prestase los servicios a que se refiere el escrito de consulta a través de un centro educativo, como parece en este caso, estarán exentos del tributo.

2. En el caso de que la entidad subcontratada no fuese titular de un centro educativo, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, a dichos servicios de enseñanza, no será aplicable la exención prevista el artículo 20.Uno.9º de la Norma, con lo que deberá repercutir el tributo aplicando el tipo impositivo del 21% y presentar declaraciones-liquidaciones por el mismo.

En cualquier caso corresponde a la Diputación Foral de Gipuzkoa determinar si concurren los requisitos del artículo 20.Uno.9º de la Norma para la aplicación de la exención a los servicios que presta de formación la entidad subcontratada, puesto que dicha Administración es la que resulta competente para la inspección de dicho tributo de dicho sujeto pasivo.

### **CONSULTA 2016.3.4.1. – IRPF: Exención en el IRPF de determinadas prestaciones por el cuidado de hijos previstas en la normativa reguladora de la Seguridad Social. (Cuidado de menores a cargo afectados por cáncer u otra enfermedad grave, que requiera ingreso hospitalario de larga duración)**

#### **HECHOS PLANTEADOS**

La consultante es una mutua colaboradora con la Seguridad Social. Entre las diversas prestaciones que ha venido satisfaciendo, se encuentran las correspondientes al cuidado de menores afectados por cáncer, u otra enfermedad grave, del artículo 135 quáter del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

#### **CUESTIÓN PLANTEADA**

Desea conocer si están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas las prestaciones por cuidado de menores afectados por cáncer, u otra enfermedad grave, del artículo 135 quáter del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, de modo que no deba practicar retención sobre los importes que paga por este concepto.

#### **CONTESTACIÓN**

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, el artículo 135 quáter del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, en vigor hasta el pasado 2 de enero de 2016, establecía que: *“Se reconocerá una prestación económica a los progenitores, adoptantes o acogedores de carácter preadoptivo o permanente, en aquellos casos en que ambos trabajen, para el cuidado del menor/es que estén a su cargo y se encuentren afectados por cáncer (tumores malignos, melanomas y carcinomas), o por cualquier otra enfermedad grave, que requiera ingreso hospitalario de larga duración, durante el tiempo*

de hospitalización y tratamiento continuado de la enfermedad, acreditado por el informe del Servicio Público de Salud u órgano administrativo sanitario de la Comunidad Autónoma correspondiente. Reglamentariamente se determinarán las enfermedades consideradas graves, a efectos del reconocimiento de esta prestación económica. Será requisito indispensable que el beneficiario reduzca su jornada de trabajo, al menos, en un 50 por 100 de su duración, a fin de que se dedique al cuidado directo, continuo y permanente, del menor. Para el acceso al derecho a esta prestación se exigirán los mismos requisitos y en los mismos términos y condiciones que los establecidos para la prestación de maternidad contributiva. La prestación económica consistirá en un subsidio equivalente al 100 por 100 de la base reguladora equivalente a la establecida para la prestación de incapacidad temporal, derivada de contingencias profesionales, y en proporción a la reducción que experimente la jornada de trabajo. Esta prestación se extinguirá cuando, previo informe del Servicio Público de Salud u órgano administrativo sanitario de la Comunidad Autónoma correspondiente, cese la necesidad del cuidado directo, continuo y permanente, del hijo o del menor acogido por parte del beneficiario, o cuando el menor cumpla los 18 años. Cuando concurren en ambos progenitores, adoptantes o acogedores de carácter preadoptivo o permanente, las circunstancias necesarias para tener la condición de beneficiarios de la prestación, el derecho a percibirla sólo podrá ser reconocido a favor de uno de ellos. La gestión y el pago de la prestación económica corresponderá a la Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales o, en su caso, a la Entidad Gestora con la que la empresa tenga concertada la cobertura de los riesgos profesionales. Las previsiones contenidas en este artículo no serán aplicables a los funcionarios públicos, que se regirán por lo establecido en el artículo 49.e) de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público y la normativa que lo desarrolle".

Desde el pasado 2 de enero de 2016, esta prestación por cuidado de menores afectados por cáncer, u otra enfermedad grave, se encuentra regulada en los artículo 190 y siguientes

del nuevo Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

Concretamente, el artículo 190 de este nuevo Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, señala que: "A efectos de la prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave, se considera situación protegida la reducción de la jornada de trabajo de al menos un 50 por ciento que, de acuerdo con lo previsto en el párrafo tercero del artículo 37.6 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, lleven a cabo los progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción o acogedores de carácter permanente, cuando ambos trabajen, para el cuidado directo, continuo y permanente del menor a su cargo afectado por cáncer (tumores malignos, melanomas y carcinomas) o por cualquier otra enfermedad grave que requiera ingreso hospitalario de larga duración, durante el tiempo de hospitalización y tratamiento continuado de la enfermedad. (...)".

A lo que el artículo 191 del mismo Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, añade que: "(...) 2. Cuando concurren en ambos progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción o acogedores de carácter permanente, las circunstancias necesarias para tener la condición de beneficiarios de la prestación, el derecho a percibirla solo podrá ser reconocido a favor de uno de ellos. (...)".

Mientras que el artículo 192 de este Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, recoge que: "1. La prestación económica por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave consistirá en un subsidio equivalente al 100 por ciento de la base reguladora establecida para la prestación de incapacidad temporal derivada de contingencias profesionales, y en proporción

a la reducción que experimente la jornada de trabajo. 2. Esta prestación se extinguirá cuando, previo informe del servicio público de salud u órgano administrativo sanitario de la comunidad autónoma correspondiente, cese la necesidad del cuidado directo, continuo y permanente, del hijo o del menor sujeto a acogimiento o a guarda con fines de adopción del beneficiario, o cuando el menor cumpla los 18 años. 3. La gestión y el pago de la prestación económica corresponderá a la mutua colaboradora con la Seguridad Social o, en su caso, a la entidad gestora con la que la empresa tenga concertada la cobertura de los riesgos profesionales".

De otro lado, el artículo 80 del repetido Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, prevé, en materia de mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, que: "1. Son mutuas colaboradoras con la Seguridad Social las asociaciones privadas de empresarios constituidas mediante autorización del Ministerio de Empleo y Seguridad Social e inscripción en el registro especial dependiente de este, que tienen por finalidad colaborar en la gestión de la Seguridad Social, bajo la dirección y tutela del mismo, sin ánimo de lucro y asumiendo sus asociados responsabilidad mancomunada en los supuestos y con el alcance establecidos en esta ley. Las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social, una vez constituidas, adquieren personalidad jurídica y capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines. El ámbito de actuación de las mismas se extiende a todo el territorio del Estado. 2. Las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social tienen por objeto el desarrollo, mediante la colaboración con el Ministerio de Empleo y Seguridad Social, de las siguientes actividades de la Seguridad Social: (...) e) La gestión de la prestación por cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave. (...) 4. Las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social forman parte del sector público estatal de carácter administrativo, de conformidad con la naturaleza pública de sus funciones y de los recursos económicos que gestionan, sin perjuicio de la naturaleza privada de la entidad".

Hasta el pasado 2 de enero de 2016, este concepto de mutua colaboradora con la Seguridad Social estaba regulado en el artículo 68 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

De todo lo anterior se deduce que los progenitores, adoptantes, guardadores con fines de adopción y acogedores de carácter permanente, de menores afectados por cáncer, o por cualquier otra enfermedad grave, que requiera ingreso hospitalario de larga duración, tienen derecho al cobro de una prestación pública durante el tiempo de hospitalización y tratamiento continuado de la enfermedad del menor, siempre y cuando: 1) ambos trabajen; y 2) el beneficiario de la citada prestación reduzca su jornada laboral, al menos, en un 50 por 100, con objeto de dedicarse al cuidado directo, continuado y permanente del menor a su cargo. La gestión y el pago de esta prestación económica corresponde a la mutua colaboradora con la Seguridad Social o, en su caso, a la entidad gestora con la que la empresa tenga concertada la cobertura de los riesgos profesionales.

En lo que se refiere al tratamiento tributario de esta prestación, el artículo 18 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NIRPF), determina que: "También se considerarán rendimientos del trabajo: a) Las siguientes prestaciones: 1. Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y Clases Pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 9 de esta Norma Foral. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las prestaciones y cantidades recibidas por quienes ejerzan actividades económicas en cualquiera de los conceptos establecidos en la Ley General de la Seguridad Social que impliquen una situación de incapacidad temporal para dichas actividades, se computarán como rendimiento de las mismas. (...)".

Sin embargo, en un supuesto como el planteado, debe tenerse en cuenta también lo indicado en el artículo 9.12 de la NFIRPF, de conformidad con el cual: *“Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 12. Las prestaciones familiares reguladas en el capítulo IX del Título II del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, y las pensiones y los haberes pasivos de orfandad y a favor de nietos y hermanos, menores de veintidós años o incapacitados para todo trabajo, percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas. Asimismo, las prestaciones reconocidas a los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos por las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado, y las prestaciones que sean reconocidas a los socios cooperativistas por entidades de previsión social voluntaria, siempre que se trate de prestaciones en situaciones idénticas a las previstas en el párrafo anterior por la Seguridad Social. La cuantía exenta tendrá como límite el importe de la prestación máxima que reconozca la Seguridad Social por el concepto que corresponda. El exceso tributará como rendimiento del trabajo, entendiéndose producido, en caso de concurrencia de prestaciones de la Seguridad Social y de las mutualidades o entidades de previsión social voluntaria antes citadas, en las prestaciones de estas últimas. Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción, adopción múltiple, hijos a cargo y orfandad. También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales. (...)”*.

De donde se desprende que están exentas del Impuesto, entre otras, las prestaciones públicas por hijos a cargo. Esta Dirección General entiende que dentro de estas prestaciones públicas por hijos a cargo cabe considerar incluidas las correspondientes al cuidado de menores con cáncer, u otra enfermedad grave, incluso aun cuando, en determinados supuestos, puedan ser

reconocidas a favor de quienes no son los padres de los menores enfermos (sino sus guardadores con fines de adopción o sus acogedores de carácter permanente), toda vez que dichas prestaciones se dirigen, precisamente, a cubrir el cuidado de los menores que estén a cargo del contribuyente (aquejados, además, de enfermedades de especial gravedad).

En lo que hace referencia al hecho de que la gestión y el pago de estas prestaciones económicas corresponda a las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social o, en su caso, a la entidad gestora con la que la empresa tenga concertada la cobertura de los riesgos profesionales, el apartado 3.1.2 de la Instrucción 1/2015, 1 de abril de marzo, de la Dirección General de Hacienda, por la que se establecen determinados criterios para la aplicación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus disposiciones de desarrollo, aclara que: *“Las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales tienen la consideración de entidades colaboradoras en la gestión de la Seguridad Social. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el tratamiento fiscal de las prestaciones que se reconozcan a los contribuyentes por la Seguridad Social ha de ser el mismo, con independencia de que su abono se realice directamente por la Seguridad Social, o por una Mutua de Accidentes de Trabajo”*.

Por otro lado, en lo que respecta a las retenciones a practicar sobre estas prestaciones, el artículo 107 de la NFIRPF dispone que: *“1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en la Diputación Foral en los casos previstos en el Concierto Económico en la forma que reglamentariamente se establezca: a) Las personas jurídicas y entidades, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas y no exentas a este Impuesto. (...)”*.



Este precepto se encuentra desarrollado, entre otros, en el artículo 81 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, según el cual: "1. Estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta las siguientes rentas: a) Los rendimientos del trabajo. (...)".

A lo que el artículo 82 del mismo RIRPF añade que: "No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes: a) Las rentas exentas, con excepción de la establecida en el número 24 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto y las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia exceptuados de gravamen. (...)".

De donde se deduce que no existe obligación de practicar retención sobre las rentas exentas de gravamen (con excepción de las reguladas en el número 24 del artículo 9 de la NFIRPF).

De modo que la entidad compareciente no deberá practicar retención sobre las prestaciones por las que pregunta.

**CONSULTA 2016.3.4.2. – IS-IVA Absorción de una asesoría fiscal, contable y laboral por parte de otra asesoría: i) tratamiento fiscal en el IS de la depreciación y/o amortización del fondo de comercio de la unidad de negocio adquirida y ii) sujeción/no sujeción al IVA de la operación de transmisión de dicha unidad de negocio.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La consultante que tiene como actividad la de asesoría fiscal, contable y laboral manifiesta que va a "absorber la actividad de otra asesoría" mediante la compra de activos (mobiliario, equipos informáticos, licencias software, fondo de comercio,...), subrogándose en los contratos de los trabajadores. La otra asesoría ejerce la actividad en local arrendado, no subrogándose en el contrato de alquiler.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

- Tratamiento fiscal de la depreciación y/o amortización del fondo de comercio de la unidad de negocio adquirida, con relación al Impuesto sobre Sociedades a liquidar por la consultante.
- Si la operación se encuentra no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### CONTESTACIÓN

##### IMPUESTO DE SOCIEDADES.

De conformidad con el apartado 3 del artículo 15 de la Norma Foral 37/2013, del Impuesto sobre Sociedades "en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas".

Es en el artículo 25 de la Norma Foral 37/2013 donde se regula el tratamiento fiscal de

determinados intangibles de vida útil indefinida y, en particular, del fondo de comercio.

A este respecto se establece:

“1. Para determinar la base imponible será deducible el precio de adquisición originario del inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo del 12,50 por ciento de su importe, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.

b) Que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Si ambas entidades forman parte de un grupo, la deducción se aplicará respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

c) Que se haya dotado una reserva indisponible en los términos establecidos en la legislación mercantil. Caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes.

Cuando no se cumplan los requisitos establecidos en las letras a) y b) anteriores, únicamente resultarán deducibles las pérdidas por deterioro del valor del fondo de comercio que puedan acreditarse.

2. Cuando se cumplan los requisitos previstos en las letras a) y b) del apartado anterior, para determinar la base imponible será deducible, con el límite anual máximo del 12,50 por ciento de su importe, el inmovilizado intangible con vida útil indefinida.

En otro caso, únicamente resultarán deducibles las pérdidas por deterioro del valor del

inmovilizado intangible con vida útil indefinida que puedan acreditarse.

3. La deducción de las cantidades previstas en este artículo, excluidas la regulada en el último párrafo de los dos apartados anteriores, no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. Las cantidades deducidas para la determinación de la base imponible en virtud de lo dispuesto en los apartados anteriores de este artículo incrementarán la base imponible con ocasión de la corrección de valor por deterioro o transmisión de los activos intangibles que hubieran generado el derecho a la aplicación de las citadas deducciones.

5. En los supuestos en los que la transmisión del fondo de comercio o de los otros activos intangibles de vida útil indefinida generase rentas que se acojan a lo dispuesto en el artículo 36 de esta Norma Foral para la reinversión de beneficios extraordinarios, únicamente podrá acogerse a este beneficio fiscal la renta obtenida por la diferencia entre el valor de transmisión del mismo y su valor contable, una vez corregida en el importe de la depreciación monetaria.”

En consecuencia, de cumplirse los requisitos establecidos en la normativa transcrita, el fondo de comercio que pudiera generarse en la compra objeto de consulta podrá ser amortizado fiscalmente con el límite anual máximo del 12,50 por ciento de su importe.

En cuanto a las correcciones valorativas por deterioro que se registren contablemente, serán reconocidas fiscalmente por aplicación del apartado 3 del artículo 15 de la Norma Foral 37/2013, respetando la limitación establecida en el apartado 4 del artículo 25 de dicha Norma Foral.

Y todo ello sin perjuicio de que la consultante deba estar en condiciones de acreditar ante esta Administración la valoración asignada al fondo de comercio que se ponga de manifiesto en la operación de compra y los deterioros que, en su caso, se registren.

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

El artículo 4.Uno y Dos, letra b), del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante Norma), establece lo siguiente:

*“Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.*

*Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:*

*(...) b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”*

Por otra parte, el artículo 7, número 1º, de la Norma, declara la no sujeción al Impuesto de la transmisión de la totalidad o parte del activo empresarial siempre que se cumplan determinadas condiciones. Concretamente, el citado precepto dispone la no sujeción de las siguientes operaciones:

*“La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado Cuatro, de esta Norma.*

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

*a) La mera cesión de bienes o de derechos.*

*b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado Uno, letra c) de esta Norma, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.*

*c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado Uno, letra d) de esta Norma.*

*A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.*

*En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.*

*En caso de que los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción prevista en este número, la referida desafectación quedará sujeta al Impuesto en la forma establecida para cada caso en esta Norma.*

*Los adquirentes de los bienes y derechos comprendidos en las transmisiones que se benefician de la no sujeción establecida en este número se subrogarán, respecto de dichos bienes y derechos, en la posición del transmitente en*

*cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20, apartado Uno, número 22.º y en los artículos 92 a 114 de esta Norma."*

El artículo 7, número 1º de la Norma, transcrito anteriormente, supone la transposición al ordenamiento interno del artículo 19, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

La nueva redacción del artículo 7.1º incorpora a nuestro ordenamiento jurídico la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, recogida en la sentencias de 27 de noviembre de 2003, dictada en el Asunto C-497/01, Zita Modes Sarl, y de 29 de abril de 2004, Asunto C-137/02, Faxworld.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas señala en el apartado 40 de la sentencia de 27 de noviembre de 2003 que, "el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias.

En el caso consultado, si efectivamente, y tal y como manifiestan, el conjunto que se transmite constituyera una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios la operación consultada no resultará sujeta al Impuesto de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7.1º de la Norma.

