

L'f)

(fiscal)



Jordi Casals

Membre de la Comissió fiscal del CCJCC
Soci de FAURA-CASAS,
Auditors Consultors, S.L.


La modificació de l'article 7.8 de la llei de l'impost sobre el valor afegit (efectes sobre la tributació dels serveis públics)

Amb data 28 de novembre de 2014 va publicar-se en el Butlletí Oficial de l'Estat la Llei 28/2014, de 27 de novembre, per la qual es modifica la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit, la Llei 20/1991, de 7 de juny, de modificació dels aspectes fiscals del règim econòmic fiscal de Canàries, la Llei 38/1992, de 28 de desembre, d'impostos especials, i la Llei 16/2013, de 29 d'octubre, per la qual s'estableixen determinades mesures en matèria de fiscalitat mediambiental i s'adopten altres mesures tributàries i financeres.

Com s'indica en l'exposició de motius, aquesta norma, que entrà en vigor a partir de l'1 de gener de 2015, s'enquadra dintre del marc de la reforma del sistema tributari abordat durant l'exercici 2013 –i que ha donat lloc també a sengles modificacions en la tributació directa, tant en l'impost sobre la renda de les persones físiques, com en l'impost sobre no residents i en l'impost sobre societats–, i té com a objectiu diverses modificacions normatives en l'àmbit de la imposició indirecta (IVA i impostos especials) per tal d'adequar-les a la normativa comunitària, amb la intenció d'establir un marc jurídic més segur, potenciant la lluita contra el frau fiscal i flexibilitzant i millorant el marc fiscal de determinades operacions.

En el present article ens volem centrar en l'anàlisi de la modificació d'un article de la Llei de l'IVA (en endavant LIVA), en concret, en la nova redacció de l'article 7.8 relatiu a la no-subjecció a l'impost de les operacions realitzades pels ens públics, amb la qual es pretén clarificar la seva regulació a efectes de l'impost, establint:

- d'una banda **la no-subjecció dels serveis prestats en virtut de encomanes de gestió** pels ens, organismes i entitats del sector públic que ostentin, de conformitat amb el que estableixen els articles 4.1.n) i 24.6 del text refós de la Llei de contractes del sector públic, la condició de mitjà propi instrumental i servei tècnic de l'Administració pública encomanant i dels poders adjudicadors dependents del mateix; i,
- de l'altra, elevant a rang legal la doctrina administrativa relativa a la **no-subjecció a l'impost dels serveis realitzats pels anomenats ens tecnicojurídics**, disposant que no estaran subjectes a l'impost els serveis prestats per qualsevol ens, organisme o entitat del sector públic, en els termes a què es refereix l'article 3.1 del text refós de la Llei de contractes del sector públic, a favor de les administracions públiques de la qual depenguin o d'una altra íntegrament



dependent d'aquestes. En aquest sentit, s'amplia el seu contingut en no exigir que determinats ens estiguin participats per una única administració pública, exigint-se, en tot cas, que siguin de titularitat íntegrament pública.

En tot cas, i com veurem més endavant, cal tenir en compte que la no-subjecció té un límit en el llistat d'activitats que conté el precepte, la realització de les quals implicarà que la prestació de serveis estigui subjecta i no exempta a l'impost.


Atès que, per la mecànica de l'impost, la no-subjecció comportarà la no deduïbilitat de les quotes suportades per l'adquisició de béns i serveis destinats a la realització de les operacions no subjectes, s'aclareix, en relació amb la modificació realitzada en la regulació dels ens públics, que per als denominats ens públics *duals* (aquells que realitzen conjuntament operacions subjectes i no subjectes a l'impost), la deducció de les quotes suportades per l'adquisició de béns i serveis destinats a la realització conjunta d'ambdós tipus d'operacions, es realitzarà en funció d'un criteri raonable i homogeni, en aplicació de la jurisprudència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea. La regulació del règim de deduccions d'aquestes entitats ha suposat la introducció d'un nou apartat, el cinquè, en l'article 93 de la LIVA.

ANTECEDENTS DE LA MODIFICACIÓ LEGISLATIVA

Com ja hem indicat, la modificació del redactat del reiterat article 7.8 de la LIVA té el seu origen en la doctrina administrativa emanada de múltiples resolucions a consultes vinculants de la Direcció General de Tributs (en endavant DGT), en què fixava uns criteris interpretatius, en un inici, en relació amb el tractament que a efectes de l'impost sobre el valor afegit havien de rebre els serveis que les empreses municipals realitzen pel propi ajuntament que les ha constituït, més enllà de la literalitat de l'article 7.8 vigent fins el 31 de desembre de 2014.

Entre les múltiples consultes vinculants de la DGT en aquest sentit podem destacar les V0276-06, V1534-06 i V1710-06, de 14 de febrer, 18 de juliol i 31 d'agost de 2006, respectivament, que conclouen que determinats serveis realitzats per entitats íntegrament participades per organismes públics, poden quedar no subjectes a l'impost sobre el valor afegit sempre que el destinatari principal dels esmentats serveis sigui el propi ens públic que les ha creat o constituït.

La base jurídica de les resolucions de la DGT, que va més enllà de la literalitat del llavors vigent article 7.8, la trobem en la interpretació de la Directiva comunitària



i en determinades sentències del Tribunal Suprem:

D'una banda, en l'article 13 de la Directiva 2006/112/CE, del Consell de la Unió Europea de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost sobre el valor afegit (que reproduïx el text de l'article 4.5 de la derogada Directiva 77/388/CEE, del Consell de 17 de maig de 1977, Sisena directiva del Consell en matèria d'IVA), que estableix:

Els estats, les regions, les províncies, els municipis i els demés organismes de Dret públic no tindran la condició de subjectes passius quant a les activitats o operacions que desenvolupin en l'exercici de les seves funcions públiques, ni en el cas que en motiu de tals activitats o operacions percebin drets, rendes, cotitzacions o retribucions.

No obstant això, quan efectuïn tals activitats o operacions hauran de ser considerats com a subjectes passius quant a les esmentades activitats o operacions, en la mesura que el fet de no considerar-los subjectes passius **porti a distorsions greus de la competència.**

En qualsevol cas, els organismes anteriorment esmentats tindran la consideració de subjectes passius quan efectuïn les operacions enumerades en l'annex D, excepte quan el volum d'aquestes sigui insignificant.

De l'altra, el Tribunal Suprem, en diverses sentències del Tribunal Suprem (STS 5492/2011, de 16 de maig de 2011 al recurs de cassació 1974/2008; i de 29 de març de 2012 al recurs de cassació per unificació de doctrina 256/2009 i 2565/2012), es pronunciava en el sentit de considerar que les entitats íntegrament participades per ajuntaments i dedicades a la gestió de serveis propis de l'ens territorial, no són sinó **òrgans tecnicojurídics** d'aquest últim, motiu pel qual, la DGT interpreta que aquestes entitats constituïdes per l'administració com a únic particip, si bé es relacionen externament sota les formes jurídiques pròpies del Dret privat, en les seves relacions amb l'ens públic, actuen quasi com un organisme d'aquest i, per tant cal considerar-les com a organismes tecnicojurídics de gestió de l'administració pública, i el servei públic que aquestes entitats realitzen, ha de considerar-se com de gestió directa d'un organisme públic.

Tant és així que, com a òrgans tecnicojurídics dels ens públics dels quals depenen, les transferències i aportacions que realitzin aquests últims, a criteri de la DGT, no han de considerar-se com a contraprestació de les operacions subjectes a l'impost, essent l'única finalitat la dotació de recursos suficients per desenvolupar les funcions encomanades, i les relacions internes entre ambdues entitats no determinaran la realització d'operacions subjectes a l'impost, sempre que es compleixin els següents requisits:

- Que la creació de l'esmentat organisme s'hagi realitzat a l'empara del que disposa l'article 85.2 de la Llei 7/1985, com a entitat local per a la gestió directa del servei públic.
- Que el seu capital sigui propietat íntegra de l'Ajuntament, qui consegüentment governarà en tot moment el seu procés de presa de decisions.

- Que tingui per únic i exclusiu destinatari dels béns que lliuri o serveis que realitzi l'ens local que l'ha creat.
- Que el seu finançament es realitzi a través de la corresponent consignació en els pressupostos de l'entitat local o a través de l'oportuna dotació regular de fons per atendre el desenvolupament de l'objecte que tingui encomanat.
- Que no hi hagi risc de distorsió de la competència amb altres agents econòmics.

Aquest mateix criteri interpretatiu la DGT, en la Consulta V0733-08 de 9 d'abril de 2008, el fa extensiu a un consorci públic format per diversos municipis d'una província que té encomanades les tasques de tractament i depuració d'aigües residuals i en la qual es consulta sobre la subjecció d'aquestes.

Finalment, cal també destacar la consulta V1891-07 de la DGT en relació amb una entitat mercantil íntegrament depenent d'un consorci format per una diputació provincial i varis ajuntaments que té per objectiu la recollida i tractament de residus. També en aquest cas la DGT acaba conclouent que «els serveis prestats per l'entitat mercantil al consorci del qual depèn, no estaran subjectes a l'impost, no podent l'esmentada entitat ni el consorci del qual depèn deduir en cap mesura l'impost que suporti per la realització dels esmentats serveis.»

Com a resultat de tota aquesta evolució interpretativa sostinguda per la DGT, en data 6 de juliol de 2012, la Subdirecció d'Ordenació Legal i Assistència Jurídica del Departament d'Inspecció de l'Agència tributària va elaborar un informe respecte a aquest tema: *La tributació en l'impost sobre el valor afegit de l'activitat dels ens públics.*

NOVA REDACCIÓ DE L'ARTICLE 7.8 DE LA LIVA

Amb l'entrada en vigor el proppassat 1 de gener de la Llei 28/2014, els criteris interpretatius per

part de la DGT han adquirit rang de llei, amb la nova redacció de l'article 7.8 de la Llei 37/1992 que queda establert en els següents termes:

Article 7. Operacions no subjectes a l'impost

No estaran subjectes a l'impost:
[...]

8è. Els lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzades directament per les administracions públiques sense contraprestació o mitjançant contraprestació de naturalesa tributària.

A aquests efectes es consideraran Administracions públiques:

- a. L'Administració General de l'Estat, les administracions de les comunitats autònomes i les entitats que integren l'Administració local.
- b. Les entitats gestores i els serveis comuns de la Seguretat Social.
- c. Els organismes autònoms, les universitats públiques i les agències estatals.
- d. Qualsevol entitat de dret públic amb personalitat jurídica pròpia dependent de les anteriors que, amb independència funcional o amb una autonomia especial reconeguda per la Llei, tingui atribuïdes funcions de regulació o control de caràcter extern sobre un sector o activitat determinats.

No tenen la consideració d'administracions públiques les entitats públiques empresarials estatals i els organismes assimilats dependents de les comunitats autònomes i entitats locals.

No estan subjectes a l'impost els serveis prestats en virtut de comanes de gestió

pels ens, organismes i entitats del sector públic que tinguin, de conformitat amb el que estableixen els articles 4.1.n) i 24.6 del text refós de la Llei de contractes del sector públic, aprovat pel Reial decret legislatiu 3/2011, de 14 de novembre, la condició de mitjà propi instrumental i servei tècnic de l'administració pública encomanant i dels poders adjudicadors dependents d'aquest.

Així mateix, no estan subjectes a l'impost els serveis prestats per qualsevol ens, organismes o entitat del sector públic, en els termes a què es refereix l'article 3.1 del text refós de la Llei de contractes del sector públic, a favor de les administracions públiques de les qual depenguin o d'una altra dependent íntegrament d'aquestes, quan les administracions públiques esmentades en tinguin la titularitat íntegra.

En tot cas, estan subjectes a l'impost els lliuraments de béns i prestacions de serveis que les administracions, ens, organismes i entitats del sector públic duguin a terme en l'exercici de les activitats que s'enumeren tot seguit:

- a') Telecomunicacions.
- b') Distribució d'aigua, gas, calor, fred, energia elèctrica i altres modalitats d'energia.
- c') Transports de persones i béns.
- d') Serveis portuaris i aeroportuaris i explotació d'infraestructures ferroviàries, incloses, a aquests efectes, les concessions i autoritzacions exceptuades de la no-subjecció de l'impost pel número 9è següent.
- e') Obtenció, fabricació o transformació de productes per transmetre'ls posteriorment.
- f') Intervenció sobre productes agropecuaris dirigida a regular el mercat d'aquests productes.
- g') Explotació de fires i exposicions de caràcter comercial.
- h') Emmagatzematge i dipòsit.
- i') Les d'oficines comercials de publicitat.
- j') Explotació de cantines i menjadors d'empreses, econòmats, cooperatives i establiments similars.
- k') Les d'agències de viatges.
- l') Les comercials o mercantils dels ens públics

de ràdio i televisió, incloses les relatives a la cessió de l'ús de les seves instal·lacions. A aquests efectes, es consideren comercials o mercantils en tot cas les que generin o siguin susceptibles de generar ingressos de publicitat no provinents del sector públic.

m') Les d'escorxadors.

A contrario sensu a l'anterior redacció, que exclouia específicament de la no-subjecció a l'impost els serveis prestats a través d'*empresa pública, privada, mixta o, en general d'empreses mercantils*, contràriament a les interpretacions posteriors per part de la DGT que ja hem comentat, el text vigent determina la no-subjecció dels serveis prestats per qualsevol entitat del sector públic, quan:

- Aquests es realitzin en virtut de encomanes de gestió.
- El destinatari sigui alguna de les administracions públiques participats, o d'altres íntegrament dependents d'aquelles.

En qualsevol cas, però, caldrà tenir en compte que la sujecció té un límit en el llistat d'activitats que conté el mateix precepte, la realització de les quals implica que la prestació d'aquells serveis constitueixin operacions subjectes i no exemptes a l'impost.

Les encomanes de gestió a mitjans propis i serveis tècnics de les administracions públiques, també anomenades en l'argot anglosaxó *in house providing*, constitueixen un instrument d'aprovisionament d'obres, béns i serveis de les administracions públiques i entitats públiques, i pressuposen necessàriament l'establiment d'una relació jurídica bilateral entre dos subjectes, a través del qual s'atribueix a un determinat òrgan o entitat (entitat instrumental) la realització d'actuacions administratives concretes de la competència d'un altre (poder adjudicador). Les encomanes de gestió estan regulades en el Reial decret

legislatiu 3/2011, de 14 de novembre, del text refós de la Llei de contractes del sector públic (en endavant, TRLCSP).

Per poder utilitzar la figura de l'encomana de gestió és necessari el caràcter de mitjà propi de l'entitat instrumental, d'acord amb el disposat en l'article 24.6 del TRLCSP:

Article 24 Execució d'obres i fabricació de béns mobles per l'Administració, i execució de serveis amb la col·laboració d'empresaris particulars.
[...]

6. Als efectes que preveuen aquest article i l'article 4.1.n), els ens, organismes i entitats del sector públic poden ser considerats mitjans propis i serveis tècnics d'aquells poders adjudicadors per als quals realitzin la part essencial de la seva activitat quan aquests tinguin sobre aquells un control anàleg al que poden exercir sobre els seus propis serveis. Si es tracta de societats, a més, la totalitat del seu capital haurà de ser de titularitat pública.

En tot cas, s'entén que els poders adjudicadors tenen sobre un ens, organisme o entitat un control anàleg al que tenen sobre els seus propis serveis si els poden conferir encàrrecs de gestió que siguin d'execució obligatòria per a ells d'acord amb instruccions fixades unilateralment per qui fa l'encàrrec i la retribució es fixi per referència a tarifes aprovades per l'entitat pública de la qual depenguin.

La condició de mitjà propi i servei tècnic de les entitats que compleixin els criteris esmentats en aquest apartat s'haurà de reconèixer expressament per la norma que les creï o pels seus estatuts, que han de determinar les entitats respecte de les quals tenen aquesta condició i precisar el règim dels encàrrecs que se'ls puguin conferir o les condicions en què se'ls poden adjudicar contractes, i determina per a elles la impossibilitat de participar en licitacions públiques convocades pels poders adjudicadors dels quals siguin mitjans propis

, sense perjudici que, quan no hi hagi cap licitador, se'ls pugui encarregar l'execució de la prestació objecte d'aquestes.

Per altra banda, en l'àmbit objectiu l'encomana de gestió té un contingut obligacional i suposa l'establiment d'una relació jurídica a través de la qual l'entitat instrumental es compromet a realitzar una determinada actuació material per encàrrec d'un altre, sense que això suposi alteració de la titularitat de les competències assignades als diferents ens públics. Així, l'encomana de gestió no suposa cap modificació de l'ordre objectiu de competències, ja que l'encarregat assumeix simplement l'execució material d'una determinada activitat administrativa aliena, per compte i sota la responsabilitat del subjecte encarregant. La principal característica de les encomanes de gestió és que suposen encàrrecs directes a l'entitat instrumental i, per tant, no resulten necessaris els procediments de contractació pública aplicables en les relacions amb els operadors privats, tal i com es disposa en l'article 4.1.n) del TRLCSP:

Article 4 Negocis i contractes exclosos.

1. Estan exclosos de l'àmbit d'aquesta Llei els negocis i relacions jurídiques següents:
[...]

n) Els negocis jurídics en virtut dels quals s'encarregui a una entitat que, de conformitat amb el que assenyalava l'article 24.6, tingui atribuïda la condició de mitjà propi i servei tècnic d'aquest, la realització d'una determinada prestació. No obstant això, els contractes que hagin de subscriure les entitats que tinguin la consideració de mitjà propi i servei tècnic per a la realització de les prestacions objecte de l'encàrrec queden sotmesos a aquesta Llei, en els termes que siguin procedents d'acord amb la naturalesa de l'entitat que els subscriu i el tipus i quantia d'aquests, i, en tot cas, quan es tracti de contractes d'obres, serveis o subministraments les quanties dels quals

superin els llindars establerts a la secció 2a del capítol II d'aquest títol preliminar, les entitats de dret privat han d'observar per a la seva preparació i adjudicació les regles que estableixen els articles 137.1 i 190.

En definitiva doncs, atenent a la modificació normativa, per a l'aplicació de la no-subjecció a la prestació dels serveis públics regulada a l'article 7.8 de la LIVA caldrà que s'acompleixi alguna de les situacions següents:

- Que l'entitat que presti els serveis sigui un mitjà propi de l'ens que l'ha constituït i que aquests es desenvolupin com a conseqüència d'una encomana de gestió.
- O bé que els serveis realitzats per l'ens públic tinguin com a destinatari qualsevol de les administracions públiques que hi participen, o bé d'altres administracions públiques íntegrament dependents de les anteriors.

En ambdós casos, la no-subjecció no abastarà a les activitats definides en la llista tancada que explícitament exclou el mateix article 7.8.

LA DEDUCCIÓ DE L'IVA EN LES ACTIVITATS NO SUBJECTES PER APLICACIÓ DE L'ARTICLE 7.8

La nova redacció de l'article 7.8 de la LIVA ha fet necessari regular el règim de deducció aplicable a les entitats que conjuntament efectuïn operacions no subjectes per aplicació de l'establert en l'article 7 conjuntament amb operacions subjectes a l'impost, una vegada més, per donar rang de llei al procediment que ja s'aplicava derivat del criteri interpretatiu de la DGT, basada en la normativa i jurisprudència comunitàries.

La modificació de l'article 93 de la pròpia Llei 37/1992, de 28 de desembre, de

l'impost sobre el valor afegit, estableix que la no-subjecció a l'impost comporta la no deducibilitat de les quotes suportades per l'adquisició de béns i serveis destinats a la realització de les operacions no subjectes, i aclareix així, en relació amb la modificació realitzada en la regulació dels ens públics, que per als denominats ens públics «duals», que realitzen conjuntament operacions subjectes i no subjectes a l'impost, la deducció de les quotes suportades per l'adquisició de béns i serveis destinats a la realització conjunta d'ambdós tipus d'operacions, es realitzarà **en funció d'un criteri raonable**, en aplicació de la jurisprudència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea.

Per fer-ho, la Llei 28/2014 introdueix un nou punt, el cinquè, en l'article 93 de la Llei 37/1992:

Art. 93. Requisits subjectius de la deducció.
[...]

Cinc. Els subjectes passius que duguin a terme conjuntament operacions subjectes a l'impost i operacions no subjectes per aplicació del que estableix l'article 7.8è d'aquesta Llei poden deduir les quotes suportades per l'adquisició de béns i serveis destinats de forma simultània a la realització de tots dos tipus d'operacions en funció d'un criteri raonable i homogeni d'imputació de les quotes corresponents als béns i serveis utilitzats per realitzar les operacions subjectes a l'impost, i s'inclouen, a aquests efectes, les operacions a què es refereix l'article 94.u. 2n d'aquesta Llei. Aquest criteri s'ha de mantenir en el temps llevat que per causes raonables calgui modificar-lo.

El càlcul resultant de l'aplicació d'aquest criteri es podrà determinar provisionalment atenent a les dades de l'any natural precedent, sense perjudici de la regularització que escaigui a final de cada any.

No obstant això, no són deduïbles en cap proporció les quotes suportades o satisfetes per les adquisicions o importacions de béns o serveis destinats, exclusivament, a la realització de les operacions no subjectes a què es refereix l'article 7.8è d'aquesta Llei.

Les deduccions establertes en aquest apartat també s'han d'ajustar a les condicions i els requisits que preveu el capítol I del títol VIII d'aquesta Llei i, en particular, els que es refereixen a la regla de prorrata.

La limitació a la deducció de les quotes d'IVA suportades en l'adquisició de béns i serveis, regulada en el nou apartat 5è de la Llei de l'IVA, s'ha de considerar en una doble línia:

- Pel que fa a les quotes d'IVA suportat exclusivament en l'activitat no subjecte establerta en l'article 7.8 de la Llei, no seran deduïbles en cap proporció.
- Pel que fa a les quotes d'IVA suportat en l'adquisició de béns i serveis destinats de forma simultània a la realització d'una o altra activitat, la deducció s'aplicarà atenent a un criteri "raonable i homogeni" d'imputació.

El propi article 93.5. estableix en darrer terme que a efectes de practicar la deducció prevista per ambdues situacions, caldrà ajustar-se a l'establert en el títol VIII de la Llei de l'IVA, i més concretament en el que es refereix a la regla de la prorrata.

Així doncs, per procedir a determinar la deducció de les quotes d'IVA suportat en la realització de cadascuna de les activitats caldrà que les entitats afectades disposin d'un mètode d'imputació directa de les despeses per tal de quantificar les quotes d'IVA suportat en cadascuna de les activitats, de tal manera que:

- Les quotes suportades en l'adquisició de béns i serveis necessaris per a la realització d'activitats subjectes i no exemptes, seran deduïbles al 100%.
- Les quotes suportades en la realització d'activitats no subjectes, d'acord amb l'establert a l'article 7.8, no resultaran deduïbles en cap proporció.
- Les quotes d'IVA suportades en l'adquisició de béns i serveis que no puguin associar-se directament a una o altra activitat i, en conseqüència, que s'hagin utilitzat en ambdues activitats, podran ser deduïbles aplicant el que la norma estableix com un criteri raonable i homogeni d'imputació, criteri que sembla més aclaridor amb la nova redacció de l'apartat 5è quan estipula que en tot cas caldrà ajustar-se a l'establert per la regla de la prorrata i, en conseqüència, *el criteri homogeni i raonable* serà aquell tendent a determinar el percentatge de deducció atenent a la proporció que suposen les activitats subjectes sobre la totalitat dels ingressos de l'entitat (incloent les activitats no subjectes per aplicació de l'article 7.8.)

Percentatge deducció quotes suportades en l'activitat (%)	=	Ingressos de tercers (subjectes)
		Ingressos de tercers + Ingressos serveis públics (no subjectes)

La referència a l'aplicació de les normes previstes als articles 102 i següents de la Llei de l'IVA i en concret a l'aplicació de la regla de la prorrata duu aparellada la necessitat d'aplicar l'establert en l'article 107 relatiu a la regularització de deduccions per béns d'inversió:

Article 107 Regularització de deduccions per béns d'inversió.

U. Les quotes deduïbles per l'adquisició o importació de béns d'inversió s'han de regularitzar durant els quatre anys naturals

següents a aquell en què els subjectes passius realitzin les operacions.

No obstant això, quan la utilització efectiva o entrada en funcionament dels béns s'iniciïn amb posterioritat a la seva adquisició o importació, la regularització s'ha d'efectuar l'any en què es produeixin aquestes circumstàncies i els quatre següents.

Les regularitzacions indicades en aquest apartat només s'han de practicar quan, entre el percentatge de deducció definitiu corresponent a cadascun dels anys esmentats i el que va prevaler l'any en què es va suportar la repercussió, hi hagi una diferència superior a deu punts.

[...]

Tres. Tractant-se de terrenys o edificacions, les quotes deduïbles per la seva adquisició s'hauran de regularitzar durant els nou anys naturals següents a la corresponent adquisició.

Així doncs, a partir de l'aplicació de la no-subjecció de les activitats realitzades per les entitats públiques, caldrà tenir present l'impacte que pot suposar la regularització de l'IVA deduït en l'adquisició de béns d'inversió, sempre que s'acompleixin els següents requisits:

- Que existeixi una variació de més de deu punts percentuals entre els percentatges de deducció aplicable en l'exercici de regularització i el percentatge aplicat en l'any de l'adquisició, o entrada en funcionament.
- Que en el moment de la variació en el percentatge de deducció el bé es trobi dins del període de regularització establert per la norma, 4 anys per als béns mobles i 9 per als béns immobles.

CONCLUSIÓ

Si bé la modificació legislativa que acabem d'analitzar neix, com s'indica en la pròpia exposició de motius de la mateixa Llei que l'aprova (Llei 28/2014), per donar major seguretat jurídica, elevat a rang de llei les interpretacions que la DGT havia fet més enllà de la literalitat de l'ara modificat article 7.8 de la LIVA, el nou text vigent a partir de l'1 de gener de 2015, probablement haurà de ser novament objecte d'interpretació en la mesura que, almenys des del nostre criteri, pot no ajustar-se a les disposicions de la normativa comunitària referent a l'impost:

- El punt 2 de l'article 1 de la Sisena Directiva determina el principi de neutralitat de l'impost, establint que aquest s'aplicarà sobre el consum exactament proporcional al preu dels béns i dels serveis, **sigui quin sigui**

el número d'operacions que es produeixin en el circuit de producció i distribució precedents a la fase de gravamen.

La no-subjecció a l'impost de les prestacions de serveis realitzades pels ens públics regulada en l'article 7.8, i la limitació en la deducció de les quotes suportades per al seu exercici, pot suposar un trencament de la neutralitat de l'impost en aquells casos en que l'administració pública receptora del servei repercuteixi aquest a d'altres entitats públiques o privades, sotmeses a tributació a l'IVA en tant que subjectes i no exemptes. Aquest pot ser el cas, entre d'altres, dels serveis de depuració d'aigües residuals o els serveis de recuperació de residus.

- L'article 13 de la Sisena Directiva, que regula justament la no-subjecció de determinats serveis públics, condiciona aquesta a les activitats o operacions en

què els organismes públics actuïn com autoritats públiques. No obstant això, quan actuïn en les mateixes condicions jurídiques que els operadors econòmics privats, no pot considerar-se que realitzin activitats «en l'exercici de les seves funcions públiques». En aquest cas, caldrà considerar subjectes a l'impost les activitats o operacions realitzades, en la mesura que el fet de no considerar-los subjectes passius **podria comportar distorsions significatives de la competència.**

La redacció de l'article 7.8 de la LIVA, res estableix respecte a això.

Caldrà, doncs, estar amatents a com evoluciona l'aplicació de la nova redacció de l'article analitzat, i els criteris interpretatius que en pugui fer la DGT.