

EXPEDIENTE 1040/18

En la ciudad de Pamplona a 20 de noviembre de 2019, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, adopta la siguiente resolución:

Vistos escritos presentados por don (...) en representación de la entidad local "Ayuntamiento de AAA", con N.I.F. número XXX, en relación con la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a diversos periodos impositivos contenidos en los años 2015, 2016 y 2017.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La ahora recurrente presentó sus reglamentarias declaraciones-liquidaciones por el Impuesto y periodos impositivos referidos al cuarto trimestre del año 2015, tercer y cuarto trimestres del año 2016 y los cuatro trimestres de 2017 en oportuno plazo.

SEGUNDO.- Mediante comunicación de fecha 14 de mayo de 2018 los órganos gestores del Impuesto vinieron a requerir la entidad la presentación de determinadas facturas de proveedores que acreditaran las cuotas del IVA soportadas así como de los Libros Registros de facturas expedidas y recibidas de los años 2014 a 2017 ambos inclusive.

TERCERO.- Examinada la documentación presentada, con fecha 16 de agosto de 2018 se emitieron propuestas de liquidación referidas a los periodos sometidos al procedimiento.

En relación con el cuarto trimestre de 2015 se regularizan las deducciones practicadas por la mejora realizada en bienes de inversión como consecuencia del cambio habido en el contrato de gestión de un inmueble destinado a (...) e instalaciones complementarias, que de arrendamiento a una empresa de su completa titularidad pasó a ser encomienda de gestión a la misma empresa.

Respecto al tercer trimestre de 2016 se denegaba la deducibilidad de las cuotas soportadas en dos facturas de proveedores franceses al utilizarse los bienes y servicios adquiridos en actividades no sujetas al impuesto.

En la correspondiente al cuarto trimestre de 2016, se vuelve a regularizar las deducciones practicadas por la misma mejora a que nos hemos referido en relación al cuarto trimestre de 2015 y se deniega la deducción de la cuota soportada en una factura por la misma razón que la descrita en el párrafo anterior.

Y ya en relación con los cuatro trimestres del año 2017, las modificaciones que se realizan tienen su origen en las deducciones pendientes de años anteriores que se consignan en las autoliquidaciones presentadas como consecuencia de las modificaciones a que hemos hecho referencia respecto a los años 2015 y 2016.

TERCERO.- Presentadas alegaciones frente a las referidas propuestas, fueron desestimadas, dictándose las correspondientes liquidaciones provisionales en los mismos términos que las anteriores propuestas.

CUARTO.- Presentado recurso de reposición contra dichas liquidaciones, fue desestimado mediante resoluciones dictadas el día 10 de noviembre de 2018, notificadas el día 15 de noviembre siguiente.

QUINTO.- Y contra dichas Resoluciones viene ahora el interesado a interponer reclamación económico-administrativa ante este Tribunal, mediante escrito con fecha de entrada en el Registro general electrónico del Gobierno de Navarra de 11 de diciembre de 2018, insistiendo en su pretensión de anulación con devolución de los importes correspondientes.

Notificado oficio emitido por la Secretaría de este Tribunal el día 10 de abril de 2019 para la puesta de manifiesto del expediente, se tuvo por realizada el día 9 de mayo de 2019, presentándose escrito complementario por parte de la interesada el día 26 de mayo siguiente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de las presentes reclamaciones económico-administrativas, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- Comenzamos nuestro análisis con la descripción de algunos hechos relevantes que no son objeto de discusión ni por la recurrente ni por la Administración tributaria. La titularidad de la sociedad pública municipal "(...)" corresponde íntegramente al Ayuntamiento de AAA, teniendo entre sus funciones la gestión del denominado (...), gestión que inicialmente se realizó de forma indirecta mediante la modalidad de arrendamiento prevista en contrato suscrito entre ambos el día 1 de agosto de 2007, cuyo plazo de duración inicial vencía el día 31 de julio de 2026. La titularidad de los inmuebles correspondía al Ayuntamiento, que realizó obras de remodelación y acondicionamiento para el ejercicio efectivo de las funciones del arrendatario, procediendo a la deducción íntegra de las cuotas de IVA soportadas en las facturas correspondientes a tales obras, repercutiendo al arrendatario las cuotas de IVA correspondientes al citado contrato.

Esta relación "fiscal" se modifica a partir del año 2015, en el que el citado contrato se sustituye por una "encomienda de gestión", modificación aprobada por el Ayuntamiento el día 5 de febrero de dicho año 2015. Y es este cambio el que está en el origen de las liquidaciones provisionales dictadas por los órganos gestores del Impuesto ya que ello supone, a su juicio, la modificación del tratamiento fiscal y la regulación de situaciones pasadas.

TERCERO.- Debemos tener en cuenta que la regulación tributaria en materia de IVA contiene de forma íntegra los conceptos sometidos al tributo y la regulación que debe aplicarse a cada supuesto de hecho. La regulación existente hasta el año 2015 sometía a tributación las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria cuando dichos Entes actúan por medio de empresa pública. No obstante, el Decreto Foral Legislativo 3/2014, de 23 de diciembre, con efectos a partir del 1 de enero de 2015, modifica dicho apartado 8º, que en la parte que aquí nos interesa establece lo siguiente:

"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, y en los artículos 6.1.a) y 8 de la Ley Foral 6/2006, de 9 de junio, de Contratos Públicos, 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, y el artículo 2.1 de la Ley Foral 6/2006, de 9 de junio, de Contratos Públicos, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de éstas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos."

Todo ello, claro está, con las excepciones previstas en la propia Ley Foral, entre las que no se encuentran los servicios prestados en el presente supuesto.

La encomienda de gestión constituye uno de los negocios jurídicos de ordinaria utilización por las Administraciones Públicas por diversos motivos, entre ellos por la inaplicación a los mismos de las estrictas normas aplicables en materia de contratos públicos.

La regulación transcrita tiene su inicial fundamento en lo dispuesto en el artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que no considera, en este caso a los Municipios, sujetos pasivos del Impuesto en cuanto a las operaciones o actividades en las que actúen como autoridades públicas, aunque perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones, siempre que lo no suponga distorsión significativa en la competencia, salvo en aquellas actividades expresamente excluidas en las que sí deben tributar por su ejercicio.

De la interpretación judicial y administrativa en orden a los requisitos de debe cumplir una encomienda de gestión para determinar la no sujeción al tributo pueden desprenderse algunas ideas que son plenamente aplicables al supuesto en cuestión:

- La actividad es realizada por un ente público ya que la sociedad encomendada es de titularidad íntegra del Ayuntamiento, constituyendo un órgano técnico-jurídico del mismo.
- Dicho Ayuntamiento ejerce una función pública al realizar la actividad encomendada.

- Existe una relación de subordinación entre el ente público encomendante y la entidad encomendada.

No nos extenderemos más en este concreto aspecto porque la sección gestora del Impuesto reconoce la no sujeción al Impuesto de la concreta encomienda de gestión de referencia.

CUARTO.- Teniendo en cuenta las mencionadas circunstancias, resulta que las operaciones entre la entidad encomendante y la encomendada realizadas hasta el día 31 de diciembre de 2014 están sujetas al Impuesto, y como bien dice la sección gestora, las realizadas a partir de entonces así como la cesión de bienes realizada e instalaciones adscritas a la prestación de sus servicios no están sujetas al Impuesto. La cesión del inmueble en el que se ubica el mencionado (...) y su entrada en funcionamiento se realizó, en palabras de la sección gestora, en el año 2007, momento en el que dicha operación estaba sujeta al Impuesto, constituyendo un “bien de inversión” al cumplirse la definición que de dichos bienes se contiene en el artículo 54 de la LFIVA. También las obras de mejora realizadas que originan las cuotas regularizadas se conceptúan como “bien de inversión”, confirmando en este aspecto lo afirmado por la sección gestora. En este sentido resulta adecuado traer a colación lo afirmado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en su sentencia dictada el día 31 de octubre de 2005 (rec. nº 8494/2002), que dispone lo siguiente:

“Segundo.

Es oportuno comenzar señalando que la cuestión litigiosa se contrae a determinar si las obras de adaptación realizadas en el local sito en la plaza Luis Seoane, Torre 2, entreplanta, de A Coruña, son obras de mejora que como bienes de inversión incrementan el valor del elemento inmovilizado en que se han efectuado, lo que haría procedente practicar sobre las cuotas de IVA soportadas por la recurrente con ocasión de tales obras la regularización prevista en los artículos 107 a 110 LIVA, o bien si, por el contrario, son obras de reparación o conservación de bienes de inversión preexistentes y, al no tratarse de bienes de inversión, no le sería aplicable a las cuotas de IVA soportadas por la recurrente con ocasión de tales obras el régimen de regularización de deducciones establecido en los preceptos legales citados.

No se extiende la contienda a la conceptualización o no como suplidos de las cantidades cobradas por la recurrente a inquilinos en concepto de gastos de comunidad, que había sido planteada en vía económico-administrativa, por lo que sobran los argumentos que en el escrito de contestación a la demanda se esgrimen por el Abogado del Estado en relación con tal cuestión.

Tercero.

No compartiendo la Sala la distinción que el TEAR hace entre mejoras (consideradas éstas como las que suponen un aumento de la vida útil del inmueble o de la capacidad productiva de los elementos del inmovilizado), y las reparaciones y conservación (considerados éstos como los destinados a mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, conservando su capacidad productiva), por cuanto una cosa no excluye la otra, pues toda reparación de un elemento del inmovilizado, por definición, alarga su vida útil o su capacidad productiva dado que, mediante ella, un elemento que presenta defectos o está en mal estado pasa a ser utilizable para su uso en condiciones de mayor normalidad, tampoco admite que, como pretende la recurrente, la consideración de las obras como de reparación y conservación pueda derivarse de la finalidad perseguida con la realización de la obra, cual sería adaptar el inmueble, que venía utilizándose como Centro de Proceso de Datos por una entidad bancaria, para su utilización como uso administrativo por una Entidad local, como señalaba la recurrente en la reclamación económico-administrativa.

Por el contrario, entiende la Sala que el elemento definidor de una obra como de reparación o conservación es el que la misma tienda a corregir los deterioros que sufra el elemento del inmovilizado por el uso o por el transcurso del tiempo, porque, en definitiva, reparar no es sino arreglar una cosa que está rota o estropeada.

Pues bien, nunca mantuvo la recurrente en vía administrativa o económico-administrativa que las obras realizadas respondiesen al deterioro de elementos constructivos ya existentes, sino que se limitó a indicar que, como antes se dijo, el objeto de las mismas era adaptar el inmueble para su utilización por otro arrendatario.

Por tal razón, las obras realizadas por el sujeto pasivo para atender esos fines, al margen de toda necesidad de volver el local al estado de normalidad, no pueden en modo alguno merecer el concep-

to de obras de reparación, sino que han de conceptuarse como obras de mejora. Y siendo ello así, tales obras, como bienes de inversión, hacían procedente practicar sobre las cuotas de IVA soportadas por la recurrente con ocasión de las mismas la regularización prevista en los artículos 107 a 110 LIVA, como lo hizo la Inspección.”

Es decir, en aplicación de la normativa reguladora del Impuesto y del criterio judicial transcrito, que aunque referido a la legislación estatal es igualmente predicable de la legislación foral navarra por identidad de regulación, las cuotas deducidas regularizables por bienes de inversión son las soportadas tanto en la adquisición como en la mejora de los bienes adquiridos, sin que el recurrente haya discutido la calificación de “obras de mejora” realizada por los órganos gestores del Impuesto, todo ello con independencia del tratamiento contable a efectos de amortización que le resulte aplicable, que no tienen incidencia alguna desde el punto de vista de la regulación fiscal en materia de regularización de cuotas soportadas.

QUINTO.- Debemos igualmente salir al paso de la interpretación que hace la recurrente afirmando que *“Sorprende ahora cómo la Sección del IVA pretende que el Ayuntamiento de AAA mantenga el contrato incumpliendo la Ley del IVA y contrariamente a lo que hace con sus propias empresas públicas el Gobierno de Navarra, pretenda que se siga con un contrato incumpliendo la Ley del IVA que se supone que es lo que la Sección del IVA debe exigir que se cumpla.”*

En este sentido debemos indicar que la modificación realizada por la LFIVA en ningún momento obliga a las entidades locales a considerar “ilegales” los contratos de arrendamiento celebrados por éstas. Lo que hace dicha modificación es alterar la regulación fiscal hasta entonces existente en determinados supuestos, en ningún caso, como no puede ser de otra manera, declara ilegal ningún contrato. Es más, tampoco las modificaciones realizadas en la legislación contractual pública, en la que desapareció el “arrendamiento” como modalidad de contratación, consideró ilegales los contratos de arrendamiento celebrados hasta la fecha. Las modalidades de gestión indirecta de servicios públicos municipales previstos legalmente dejaron de incluir la de “arrendamiento”, pero a lo único que obliga esta modificación es a determinar el régimen jurídico aplicable desde el punto de vista contractual, no fiscal, a los contratos vigentes en el momento de su aprobación o a los posteriores que contemplasen actuaciones no previstas en la nueva regulación. Pero para nada la Ley fiscal convierte en “ilegal” lo que hasta entonces era “legal”.

SEXTO.- Insiste la recurrente en que no se puede aplicar la regla de prorrata que realiza la Hacienda Tributaria de Navarra. A este respecto debemos indicar que la sección gestora del Impuesto no aplica la regla de prorrata en la regularización practicada. Es cierto que debe tenerla presente porque la norma, en concreto el artículo 53.1, la tiene en cuenta a la hora de determinar si procede o no la regularización de las deducciones por bienes de inversión, en el sentido de que niega su aplicación, la de la regularización, cuando entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a los años en que se soportó la repercusión y los años en que se realizan las operaciones que originan la regularización exista una diferencia superior a los diez puntos porcentuales. Pero una vez determinada si existe o no esa diferencia, no se aplica la regla de prorrata a las deducciones en los años en que tales operaciones se realizan. En este caso la sección gestora determina con acierto que la diferencia supera los diez puntos en todos los años en que debe regularizarse, ya que cuando se soportó la repercusión tal porcentaje era del 100% al poderse deducir las cuotas soportadas en su integridad, y cuando cambia la normativa el porcentaje de deducción pasa a ser del 0% al entrar en vigor la no sujeción al Impuesto de dichas operaciones. Pero una vez determinada la diferencia, no aplica la regla de prorrata. Simplemente regulariza las cuotas soportadas impidiendo la deducción.

SÉPTIMO.- En resumen, constituyendo bienes de inversión, optando el Ayuntamiento por el cambio de modalidad de contratación de “arrendamiento” a “encomienda de gestión”, cumpliéndose el supuesto de hecho fiscalmente regulado de forma que lo que antes estaba “sujeto y no exento” al Impuesto pasa a estar “no sujeto” dentro del periodo de regularización decenal previsto en la LFIVA, resulta adecuado el actuar administrativo practicando las liquidaciones provisionales en este aspecto. Y también es correcto dicho actuar cuando no permite la deducción de las cuotas soportadas en las facturas de referencia, ya que las entregas de bienes o prestaciones de servicios facturados fueron realizadas cuando estaba ya en vigor la no sujeción al Impuesto, y de conformidad con la LFIVA no son deducibles dichas cuotas en la medida en que aquéllas no se emplean en la realización de operaciones sujetas y no exentas al tributo.

En consecuencia, este Tribunal resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa interpuesta por la representación del Ayuntamiento de AAA contra las resoluciones de los recursos de reposición interpuestos en relación con la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre del año 2015, tercer y cuarto trimestres del año 2016 y los cuatro trimestres de 2017, confirmando las mismas así como las liquidaciones provisionales impugnadas, todo ello de conformidad con lo señalado en la fundamentación anterior.

Y para que conste y quede unida al expediente de referencia, expido la presente certificación en Pamplona, a 22 de noviembre de 2019.