

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC063123

DGT: 30-11-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V5183/2016

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos no incluidos. Indemnizaciones. La adjudicataria de una concesión administrativa para la construcción, conservación y gestión de una carretera, va a percibir una determinada cantidad de la Administración Pública concedente con la finalidad de restablecer el equilibrio económico-financiero del contrato de concesión de obra pública adjudicado por razón del mayor coste de las expropiaciones, en los términos establecidos en el referido contrato de concesión. En relación con el supuesto de hecho planteado, parece deducirse que la cuantía que va a percibir la entidad para restablecer así el equilibrio económico-financiero del contrato de concesión de obra pública adjudicado, se deriva de un mayor coste de las expropiaciones en los términos establecidos en el propio contrato de concesión. De esta forma, parece deducirse que estas cantidades no tienen la consideración de una subvención vinculada al precio de los servicios de gestión de la carretera que presta la adjudicataria, puesto que su finalidad, con independencia de que también asegure el reequilibrio económico de la concesión, es resarcir a la adjudicataria del sobreprecio de las expropiaciones que constituye uno de los supuestos que se establecen expresamente en el propio contrato para su revisión. Por tanto, la referida subvención no constituye la contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto. Esto es así en la medida en que no existe un vínculo directo entre la cuantía percibida por la entidad y el servicio prestado por la misma. Por lo que estas cantidades no constituyen una subvención vinculada al precio de estos servicios, sino que el cobro de las mismas se debe a una circunstancia sobrevenida prevista en el contrato de concesión que reviste de una naturaleza indemnizatoria.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4 y 78.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 73.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante, adjudicataria de una concesión administrativa para la construcción, conservación y gestión de una carretera, va a percibir una determinada cantidad de la Administración Pública concedente con la finalidad de restablecer el equilibrio económico-financiero del contrato de concesión de obra pública adjudicado por razón del mayor coste de las expropiaciones, en los términos establecidos en el referido contrato de concesión.

Cuestión planteada:

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la cantidad a percibir por la consultante.

Contestación:

1.- El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "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."

2.- El artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992 dispone que “la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”.

Por otra parte, el número 3º del apartado dos del artículo 78 de la Ley 37/1992, establece que forman parte de la base imponible de este Impuesto “las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al mismo.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.”.

Finalmente, los números 1º y 4º del apartado tres del artículo 78 de la Ley 37/1992, señalan que no se incluirán en la base imponible:

“1º. Las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

4º. Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.”.

3.- Dicha disposición es consecuencia de la transposición al ordenamiento jurídico interno del artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO L 347 de 11.12.2006), relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (anterior artículo 11.A.1.a) de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo de 17 de mayo, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios). Concretamente, el referido artículo 73 dispone sobre esta cuestión:

“En el caso de las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.”.

El concepto de “subvención vinculada al precio” ha generado desde los orígenes de la Directiva comunitaria numerosas controversias a la hora de delimitarlo y, en muchas ocasiones, de diferenciarlo de prestaciones análogas, como pueden ser las subvenciones a la explotación o las indemnizaciones. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, el Tribunal), como máximo intérprete de la legislación comunitaria, ha venido esclareciendo en sus sentencias las numerosas dudas suscitadas en relación con el controvertido concepto de las subvenciones vinculadas al precio, entre otras, cabe destacar las de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184/00), 16 de junio de 2002 (Asunto C-353/00), y cuatro sentencias de fecha 15 de julio de 2004 (dictadas en los asuntos C-495/01, C-381/01, C-144/02 y C-463/02).

Así, en la sentencia del Tribunal de 22 de noviembre de 2001 (Asunto C-184/00, Office des produits wallons, OPW) se venía a discernir el concepto de “subvenciones directamente vinculadas al precio” debiendo interpretarse en el sentido de incluir únicamente aquellas subvenciones que constituyan la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador de los servicios, correspondiendo al órgano judicial competente comprobar, sobre la base de los elementos de hecho que se sometían a su consideración, si la subvención constituye o no tal contraprestación.

No obstante, con fecha 15 de julio de 2004 y basándose en las conclusiones de la sentencia de noviembre de 2001, el Tribunal dictó dos sentencias en las que, con motivo de las ayudas concedidas por el FEOGA a la venta de forrajes, venía a aclarar el concepto de “subvención vinculada al precio”. Dichas sentencias se derivaban de los asuntos C-381/01 y C-144/02.

En dichas sentencias el Tribunal ha señalado que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva (actual artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE), parte de que el fundamento para la inclusión de las subvenciones en la base imponible del Impuesto es someter al mismo la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación.

Al mismo tiempo, dicho Tribunal, señala cuáles son los requisitos que deben cumplirse para que la subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio. Dichos requisitos son los siguientes:

1. Que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada.
2. Que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtengan una ventaja de la subvención concedida al beneficiario.
3. Que la contraprestación que representa la subvención sea, como mínimo, determinable.

De los anteriores requisitos cabe concluir, como hace el Tribunal, que el concepto de «subvenciones directamente vinculadas al precio», en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, incluye únicamente las subvenciones que constituyen la contraprestación total o parcial de una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios y que son pagadas por un tercero al vendedor o al prestador.

4.- No obstante, esta doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha de completarse con la reciente sentencia de 27 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or SARL*, en el asunto C-151/13, en el que se analiza si las cantidades percibidas por una residencia geriátrica del seguro de enfermedad de los residentes dependientes (RPMd, en adelante), que se establecen como una suma a tanto alzado por los cuidados efectuados a los mismos, deben tener la consideración de la contraprestación de sus servicios y, por tanto, formar parte de la base imponible de sus operaciones y quedar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, los apartados 28 a 31 de la referida sentencia centran el debate sobre si estas cantidades percibidas por la RPMd constituyen la contrapartida de sus servicios, en los siguientes términos:

“(…) 28. Por consiguiente, la cuestión debe entenderse en el sentido de que tiene por objeto, en esencia, a saber, si el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados efectuadas a título oneroso por una RPMd en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.

29. Para dar respuesta a esta cuestión, es preciso recordar, por una parte, que, en virtud del artículo 2 de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación del IVA, están sujetas al IVA las «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso» y que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véanse, en particular, las sentencias *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 14; *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, apartado 39, y *RCI Europe*, C-37/08, EU:C:2009:507, apartado 24).

30. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las subvenciones directamente vinculadas al precio de una operación imponible no son sino una situación de entre las previstas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, y que, con independencia de la situación particular de que se trate, la base imponible de una prestación de servicios está constituida, en cualquier caso, por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2002, *Keeping Newcastle Warm*, C-353/00, EU:C:2002:369, apartados 23 y 25).

31. Toda vez que el artículo 73 de la Directiva IVA, que ha sustituido al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, es en esencia idéntico a esta disposición, la jurisprudencia citada en los dos apartados precedentes y sus desarrollos posteriores se aplican *mutatis mutandis* a este artículo 73.”

Una vez planteada la cuestión, el Tribunal llega a la conclusión que las cantidades percibidas por la RPMd deben formar parte de la base imponible de sus operaciones. En este sentido, los apartados 32 a 36 de la sentencia señalan lo siguiente:

“32. Ahora bien, debe declararse que las RPMD perciben la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal abonada por la caja nacional del seguro de enfermedad como contrapartida de los servicios de cuidados que prestan, según diferentes fórmulas, a sus residentes.

33. En efecto, en primer lugar, como reconoció Rayon d’Or en la vista, las RPMD están obligadas a prestar realmente, como contrapartida del pago de dicha cantidad a tanto alzado, prestaciones de servicios a sus residentes.

34. En segundo lugar, para considerar que una entrega de bienes o una prestación de servicios se ha efectuado «a título oneroso», en el sentido de dicha Directiva, no se exige que la contraprestación de dicha entrega o prestación se obtenga directamente del destinatario de ésta, sino que la contraprestación puede también obtenerse de un tercero (véase, en este sentido, la sentencia Loyalty Management UK y Baxi Group, C-53/09 y C-55/09, EU:C:2010:590, apartado 56).

35. El que, en el litigio principal, el beneficiario directo de las prestaciones de servicios de que se trate no sea la caja nacional del seguro de enfermedad que abona la cantidad a tanto alzado, sino el asegurado, no puede, contrariamente a lo que sostiene Rayon d’Or, romper el vínculo directo existente entre la prestación de servicios efectuada y la contrapartida recibida.

36. Por último, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que cuando, como en el litigio principal, la prestación de servicios controvertida se caracteriza, en particular, por la disponibilidad permanente del prestador de servicios para llevar a cabo, en el momento oportuno, las prestaciones de cuidados requeridas por los residentes, no es necesario, para reconocer la existencia de un vínculo directo entre dicha prestación y la contrapartida obtenida, demostrar que un pago se vincula a una prestación de cuidados individualizada y puntual efectuada bajo petición de un residente (véase, en este sentido, la sentencia Kennemer Golf, EU:C:2002:200, apartado 40).”.

De esta forma, la sentencia matiza la jurisprudencia clásica del Tribunal en relación con los requisitos necesarios para que una subvención se entienda vinculada al precio de las operaciones, a efectos de su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, no siendo ya necesario que las cantidades percibidas se vinculen a una prestación de servicios perfectamente individualizada.

En efecto, el Tribunal en la sentencia Rayon d’Or argumenta que lo trascendente es la existencia de un vínculo directo entre la contraprestación obtenida por el empresario o profesional y la prestaciones de servicios que deba realizar. La base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto estará constituida por la contraprestación total percibida por el empresario o profesional, ya sea directamente de los usuarios del servicio o de terceras personas, siempre que pueda determinarse la existencia de este vínculo directo.

En un segundo plano, menos determinante, se sitúa el hecho que la subvención haya sido abonada al operador subvencionado con el fin de que realice necesariamente una entrega de bienes o una prestación de servicios específica y determinada. De esta forma, bastará ahora reconocer la existencia de esa relación directa entre el servicio prestado y las cantidades percibidas como contraprestación del mismo.

A estos efectos, los apartados 37 y 38 de la sentencia, añaden lo siguiente:

“37. Por consiguiente, el que las prestaciones de servicios dispensadas, en el litigio principal, a los residentes no estén definidas a priori ni sean individualizadas y el que la remuneración se abone en forma de una cantidad a tanto alzado tampoco puede afectar al vínculo existente entre la prestación de servicios llevada a cabo y la contrapartida recibida, cuyo importe se determina a priori y siguiendo criterios establecidos.

38. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 11, parte A, letra a), de la Sexta Directiva y el artículo 73 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que un pago a tanto alzado, como la «suma a tanto alzado por cuidados» controvertida en el litigio principal, constituye la contrapartida de las prestaciones de cuidados llevadas a cabo a título oneroso por una RPMD en beneficio de sus residentes y, en este concepto, está incluido en el ámbito de aplicación del IVA.(...)”.

Este mismo criterio ha sido reconocido por el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), en su resolución de 20 de noviembre de 2014 (Nº de resolución 01360/2011), en la que, en relación con la Sentencia Rayon d’Or dispone lo siguiente:

“De acuerdo con lo señalado en la citada Sentencia, se simplifican los requisitos que deben cumplirse para que una subvención pueda considerarse directamente vinculada al precio, considerando el Tribunal que la base

imponible del impuesto estará constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado, siendo necesaria únicamente la existencia de un vínculo directo entre la prestación del servicio y la contrapartida obtenida.

Así, se desprende de la Sentencia que para reconocer ese vínculo, no es necesario que el beneficiario directo de la prestación sea el destinatario del servicio ni que la contraprestación se vincule a prestaciones de servicios individualizadas. En efecto, se hace necesario que el servicio se preste realmente como contrapartida del pago, sin que se exija que dicha contrapartida se perciba directamente por el destinatario del servicio, sino que puede ser un tercero, el que satisfaga la misma.”

En consecuencia, ha de concluirse que lo relevante para el establecimiento de la inclusión o no en la base imponible del tributo de las subvenciones son los criterios que se han analizado en los puntos anteriores, con independencia de la forma que se le dé a la subvención o ayuda de que se trate en cada caso.

5.- En relación con el supuesto de hecho planteado en el escrito de consulta, parece deducirse que la cuantía que va a percibir la entidad consultante para restablecer así el equilibrio económico-financiero del contrato de concesión de obra pública adjudicado, se deriva de un mayor coste de las expropiaciones en los términos establecidos en el propio contrato de concesión. De esta forma, parece deducirse que estas cantidades no tienen la consideración de una subvención vinculada al precio de los servicios de gestión de la carretera que presta la consultante, puesto que su finalidad, con independencia de que también asegure el reequilibrio económico de la concesión, es resarcir a la consultante del sobreprecio de las expropiaciones que constituye uno de los supuestos que se establecen expresamente en el propio contrato para su revisión.

Por tanto, la referida subvención no constituye la contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Esto es así en la medida en que no existe un vínculo directo entre la cuantía percibida por la entidad consultante y el servicio prestado por la misma, en los términos señalados en esta contestación. Por lo que estas cantidades no constituyen una subvención vinculada al precio de estos servicios, sino que el cobro de las mismas se debe a una circunstancia sobrevenida prevista en el contrato de concesión que reviste de una naturaleza indemnizatoria.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.