

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC066426

DGT: 11-12-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3167/2017

### SUMARIO:

#### **IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio.**

*Gestión de servicios públicos en los que no exista una distorsión significativa de la competencia.* Un ayuntamiento ha adjudicado a un empresario la gestión del servicio público de transporte municipal de viajeros. El servicio es deficitario en virtud de las tarifas aprobadas por lo que el propio contrato establece que la retribución del concesionario estará formada por las tarifas municipales vigentes en cada momento, ingresos publicitarios que pudiera percibir, así como, una subvención anual fija otorgada por el ayuntamiento que podrá verse incrementada el 10 por ciento, en concepto del IVA. Pues bien, desde la entrada en vigor de la nueva redacción dada por la Disp. Final Décima de la Ley 9/2017 (Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE) al art. 78.Dos.3º de la Ley 37/1992 (Ley IVA), el legislador ha considerado necesario excluir de la consideración de subvenciones vinculadas al precio que forman parte de la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto, las aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de titularidad pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal.

Por otra parte, el servicio de transporte municipal que nos ocupa, se presta por un operador privado en virtud de un contrato de concesión, que ha previsto que el concesionario perciba necesariamente una subvención anual puesto que las tarifas acordadas por el propio ayuntamiento son insuficientes para que un operador privado pudiera garantizar la continuidad del servicio. De esta forma, el ayuntamiento asume parte del coste del servicio de forma directa al tratarse de un servicio esencial que va a ofrecer al destinatario a un precio tasado que va a resultar notablemente inferior al que hubiera fijado un operador independiente. En estas circunstancias, es evidente que únicamente el propio ayuntamiento podría asumir de forma directa la prestación del servicio o, en su caso, un único operador público o privado distinto del propio ayuntamiento siempre que este último asuma parte de la financiación del servicio, por lo que puede señalarse que su prestación, en los términos establecidos en este caso, tiene por objeto un servicio municipal en el que no existe distorsión de la competencia puesto que ningún operador público o privado podría prestarlo si el servicio no está subvencionado por el propio ayuntamiento. También es importante señalar que una vez establecido el régimen de la prestación del servicio de transporte municipal por un concesionario privado subvencionado por el ayuntamiento, es evidente que ningún otro operador público o privado va a estar dispuesto a prestar dicho servicio de transportes u otro equivalente en las condiciones de la concesión sin percibir dicha subvención.

### PRECEPTOS:

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

Ley 9/2017 (Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE).

Directiva 2014/23/UE del Parlamento Europeo y del Consejo (Adjudicación de contratos de concesión).

Directiva 2014/24/UE del Parlamento Europeo y del Consejo (Contratación pública y por la que se deroga la Directiva 2004/18/CE).

Ley 7/1985 (LRBRL), art. 86.

#### **Descripción sucinta de los hechos:**

El Ayuntamiento consultante ha adjudicado a un empresario la gestión del servicio público de transporte municipal de viajeros. El servicio es deficitario en virtud de las tarifas aprobadas por lo que el propio contrato establece que la retribución del concesionario estará formada por las tarifas municipales vigentes en cada momento,

ingresos publicitarios que pudiera percibir la consultante, así como, una subvención anual fija otorgada por el Ayuntamiento que podrá verse incrementada el 10 por ciento, en concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### **Cuestión planteada:**

Si la subvención municipal fija anual que tiene por objeto compensar el déficit económico de la concesión está sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### **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.”.

En consecuencia, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios que la concesionaria del servicio de transporte municipal realiza en el ejercicio de su actividad empresarial.

2.- Por otra parte, el número 3º del apartado Uno del artículo 78 de la Ley 37/1992, con la nueva redacción dada por la disposición final décima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE de 9 de noviembre), dispone que forman parte de la base imponible:

“Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

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.

No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:

a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.

(...).”.

Tal y como se señala en la propia exposición de motivos de la Ley 9/2017, el legislador ha considerado necesario excluir, desde su entrada en vigor, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio que forman parte de la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto, las aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de titularidad pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre competencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal.

3.- En efecto, debe tenerse en cuenta que el artículo 86.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (BOE de 23 de abril), declara la reserva en favor de las Entidades Locales del transporte público de viajeros dentro de las actividades o servicios esenciales de estas Entidades.

Por otra parte, el servicio de transporte municipal objeto de consulta se presta por un operador privado en virtud de un contrato de concesión, que ha previsto que el concesionario perciba necesariamente una subvención anual puesto que las tarifas acordadas por el propio Ayuntamiento son insuficientes para que un operador privado pudiera garantizar la continuidad del servicio.

De esta forma, el Ayuntamiento asume parte del coste del servicio de forma directa al tratarse de un servicio esencial que va a ofrecer al destinatario a un precio tasado que va a resultar notablemente inferior al que hubiera fijado un operador independiente. En estas circunstancias, es evidente que únicamente el propio Ayuntamiento podría asumir de forma directa la prestación del servicio objeto de consulta o, en su caso, un único operador público o privado distinto del propio Ayuntamiento siempre que este último asuma parte de la financiación del servicio, por lo que puede señalarse que su prestación, en los términos establecidos en la consulta, tiene por objeto un servicio municipal en el que no existe distorsión de la competencia puesto que ningún operador público o privado podría prestarlo si el servicio no está subvencionado por el propio Ayuntamiento.

También es importante señalar que una vez establecido el régimen de la prestación del servicio de transporte municipal por un concesionario privado subvencionado por el Ayuntamiento, es evidente que ningún otro operador público o privado va a estar dispuesto a prestar dicho servicio de transportes u otro equivalente en las condiciones de la concesión sin percibir dicha subvención.

4.- Por otra parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 19 de enero de 2017, National Roads Authority (NRA, en adelante), Asunto C-344/15, referente a si el hecho de no sujetar al Impuesto sobre el Valor Añadido el cobro de un peaje satisfecho a una autoridad pública que asume directamente la explotación de una autopista de peaje afecta a la competencia con otros operadores privados, analiza los elementos y la circunstancias que deben tenerse en cuenta para determinar que la no sujeción de la actividad de la Administración Pública puede llevar a distorsiones significativas de la competencia.

De esta forma, en los apartados 39 a 44 de la misma, el Tribunal señala lo siguiente:

“39 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última disposición se desprende, en primer lugar, que con ella se prevé el supuesto de que dichos organismos realicen actividades que también pueden ser efectuadas, en situación de competencia, por operadores económicos privados. El objetivo consiste en garantizar que estos últimos no queden desaventajados por el hecho de ser gravados mientras que esos organismos no son sometidos a imposición (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de marzo de 2010, Comisión/Países Bajos, C-79/09, no publicada, EU:C:2010:171, apartado 90 y jurisprudencia citada).

40 En segundo lugar, la limitación a la norma de no sujeción al IVA de los organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas sólo tiene carácter eventual. Su aplicación supone una valoración de circunstancias económicas (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino y otros, 231/87 y 129/88, EU:C:1989:381, apartado 32).

41 En tercer lugar, las distorsiones significativas de la competencia a las que podría llevar el hecho de no considerar sujetos pasivos a los organismos de Derecho público que actúen como autoridades públicas deben evaluarse con respecto a la actividad de que se trate, en sí misma considerada, sin que dicha evaluación recaiga sobre un mercado específico, y con respecto, no sólo a la competencia actual, sino también a la competencia potencial, siempre y cuando la posibilidad de que un operador privado entre en el mercado de referencia sea real y no meramente hipotética (sentencias de 25 de marzo de 2010, Comisión/Países Bajos, C-79/09, no publicada, EU:C:2010:171, apartado 91 y jurisprudencia citada, y de 29 de octubre de 2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, apartado 74).

42 La posibilidad meramente teórica de que un operador privado entre en el mercado de referencia, que no venga apoyada por ningún elemento de hecho, ningún indicio objetivo ni ningún análisis del mercado, no puede asimilarse a la existencia de una competencia potencial (sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07, EU:C:2008:505, apartado 64).

43 Tal como se desprende del enunciado del artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA y de la jurisprudencia relativa a esta disposición, la aplicación de ésta supone, por un lado, que la actividad de que se trate se realice en situación de competencia, actual o potencial, con la llevada a cabo por los operadores privados y, por otro lado, que la diferencia de trato entre esas dos actividades en materia de IVA lleve a distorsiones significativas de la competencia, lo que deberá evaluarse teniendo en cuenta circunstancias económicas.

44 De ello resulta que la mera presencia de operadores privados en un mercado, sin tener en cuenta los elementos de hecho, los indicios objetivos y el análisis de ese mercado, no prueba la existencia de una competencia actual o potencial ni de una distorsión significativa de la competencia.”

Una vez analizado por el Tribunal los elementos que deben valorarse para apreciar la distorsión de la competencia, concluye que en el supuesto analizado en la sentencia NRA no se aprecia dicha distorsión y establece las siguientes conclusiones:

“48 Es preciso indicar que, en tales circunstancias, la actividad de puesta a disposición de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje, que no se limita por lo tanto a la percepción de los peajes, es llevada a cabo exclusivamente por la NRA en condiciones aptas para garantizar la disponibilidad de una red viaria nacional segura y eficaz en toda circunstancia. Con ello, este organismo asume, por iniciativa propia o por retirada del operador privado, las funciones de explotación y mantenimiento de esa red con arreglo a obligaciones legales particulares que le competen exclusivamente.

49 Por otra parte, es manifiesto que no hay posibilidad real alguna de que un operador privado entre en el mercado de que se trata mediante la construcción una carretera que pueda competir con las carreteras nacionales ya existentes.

50 En estas circunstancias, la NRA realiza su actividad de puesta a disposición de infraestructuras viarias a cambio del pago de un peaje en el marco de un régimen jurídico que le es propio. Por consiguiente, tal como señaló el propio órgano jurisdiccional remitente, no puede considerarse que esa actividad se efectúe en competencia con la llevada a cabo por los operadores privados consistente en percibir peajes en otras vías de peaje con arreglo a un acuerdo con la NRA en virtud de disposiciones legislativas nacionales. Además, según la jurisprudencia mencionada en el apartado 42 de la presente sentencia, tampoco existe una competencia potencial, ya que la posibilidad de que los operadores privados realicen la actividad de que se trata en las mismas condiciones que la NRA es puramente teórica. Por lo tanto, el artículo 13, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA no es aplicable a una situación en la que, como sucede en el litigio principal, no existe competencia real, actual o potencial, entre el organismo de Derecho público de que se trate y los operadores privados.”.

Por tanto, la prestación del servicio público de transporte municipal objeto de consulta no determina una distorsión significativa de la competencia, en las condiciones señaladas.

En consecuencia, la subvención objeto de consulta no tendrá la consideración de subvención directamente vinculada al precio, ni tendrá la consideración de contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- Por último, en relación con la deducción del Impuesto soportado por la concesionaria del servicio de transporte municipal en la adquisición de bienes y servicios que se destinen a dicha actividad, hay que señalar que según los hechos descritos en el escrito de consulta, la entidad privada que presta el servicio público de transporte municipal realiza exclusivamente operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido sin que, en las condiciones señaladas, el hecho de que perciba subvenciones no sujetas de la Administración Pública determine la realización de operaciones que queden al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que será deducible por dicha entidad la totalidad del Impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios que afecte a la prestación del servicio público de transporte municipal, con sujeción a los criterios y requisitos generales de deducción establecidos en el Título VIII de la Ley 37/1992.

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 Función Pública.