

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC077283

DGT: 08-09-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2746/2020

SUMARIO:

IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto. Prestaciones de servicios y operaciones asimiladas. Acuerdo de Reparto de Costes. Una sucursal en el territorio de aplicación del Impuesto presta servicios de seguros de vida de una entidad aseguradora cuyo grupo empresarial cuenta con otra sucursal en dicho territorio para la prestación de servicios de seguros de otros ramos distintos a los de vida. Ambas sucursales van a suscribir un Acuerdo de Reparto de Costes mediante el que pondrán en común diversos servicios (servicios actuariales, tramitación de reclamaciones, gestión de riesgos, comerciales, etc.) para mejorar su eficiencia económica y organizativa para sus respectivas prestaciones de servicios. A través de dicho acuerdo, ambas entidades realizarán aportaciones de servicios en común en proporción al beneficio esperado de dicho acuerdo y, en caso de que las aportaciones iniciales no coincidan con el beneficio final real para cada una de las partes, se realizarán entre ellas los correspondientes pagos compensatorios para ajustar dichas aportaciones iniciales. En primer lugar, en relación con las aportaciones de las prestaciones de servicios que cada una de las partes ponga en común en ejecución del Acuerdo de Reparto de Costes, debe señalarse que el carácter oneroso de las prestaciones que puedan estar sujetas al IVA se debe realizar, en este caso concreto, desde la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su interpretación de la Directiva 2006/112/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA).

Así, valga por todas la STJCE, de 27 de abril de 1999, asunto nº C-48/97 (NFJ007770), de la que se deduce que las prestaciones de servicios recíprocas que se realicen en cumplimiento del referido Acuerdo de Reparto de Costes en proporción a la participación en el mismo de cada una de las entidades no tendrán la consideración de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso y no se encontrarán sujetas al Impuesto.

Por otra parte, según manifiesta la entidad, en el marco del referido Acuerdo de Reparto de Costes también se producirán pagos compensatorios que, en su caso, se realizarán entre las partes para compensar las diferencias existentes entre el valor de las prestaciones de servicios realizadas o aportadas y su participación correspondiente real en el beneficio.

En estas circunstancias, debe señalarse que dichos pagos compensatorios constituirían una retribución de los servicios que una de las partes ha prestado en exceso a la otra respecto de su cuota de participación y, por lo tanto, si puede señalarse la existencia de una relación jurídica entre las partes, el propio Acuerdo de Reparto de Costes, en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, en la medida que el precio satisfecho constituye la contraprestación por los servicios prestados en exceso. Dichas prestaciones de servicios se encontrarán sujetas al Impuesto, en la medida que las mismas se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

En consecuencia, la sucursal destinataria de los pagos compensatorios deberá repercutir en factura la prestación de servicios que retribuye, con aplicación del tipo impositivo general del 21 por ciento, a la otra sucursal.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4 y 5.

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

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una sucursal en el territorio de aplicación del Impuesto que presta servicios de seguros de vida de una entidad aseguradora cuyo grupo empresarial cuenta con otra sucursal en dicho territorio para la prestación de servicios de seguros de otros ramos distintos a los de vida. Ambas sucursales van a suscribir un Acuerdo de Reparto de Costes mediante el que pondrán en común diversos servicios (servicios actuariales, tramitación de reclamaciones, gestión de riesgos, comerciales, etc.) para mejorar su eficiencia económica y organizativa para sus respectivas prestaciones de servicios. A través de dicho acuerdo, ambas entidades realizarán aportaciones de servicios en común en proporción al beneficio esperado de dicho acuerdo y, en caso de que las aportaciones iniciales no coincidan con el beneficio final real para cada una de las partes, se realizarán entre ellas los correspondientes pagos compensatorios para ajustar dichas aportaciones iniciales.

Cuestión planteada:

Si dichas aportaciones y pagos compensatorios se encuentran sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno, 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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario 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, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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.”

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, la entidad consultante manifiesta que va a suscribir un Acuerdo de Reparto de Costes (en adelante, ARC) con otra sucursal del mismo grupo empresarial con el objeto de canalizar algunas de las funciones compartidas con la finalidad de aumentar su eficiencia económica y organizativa.

Los Acuerdos de Reparto de Costes se encuentran reconocidos en el marco de la normativa de precios de transferencia de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, "OCDE") y la Unión Europea.

En este sentido, el capítulo VIII de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, regula dichos acuerdos y, según el párrafo 8.3, un ARC puede definirse como "un acuerdo contractual entre empresas mercantiles que les permite compartir las aportaciones y los riesgos que implica desarrollar, producir u obtener conjuntamente activos tangibles e intangibles o 4 servicios en el entendimiento de que se espera que dichos activos tangibles, intangibles o servicios generen beneficios para los negocios individuales de cada uno de los participantes. (...)".

En el párrafo 8.5 de las referidas directrices se indica que "una característica clave de los ARC es el reparto de las aportaciones. Según el principio de plena competencia, en el momento de suscribir un ARC, la aportación proporcional de cada participante respecto de las aportaciones totales a un ARC debe estar en consonancia con su cuota proporcional de los beneficios previstos por razón del acuerdo. Además, en el caso de ARC que conlleven el desarrollo, producción u obtención de activos tangibles o intangibles, cada participante recibe contractualmente un derecho efectivo de participación sobre los activos tangibles o intangibles resultantes de la actividad del ARC, o derechos de uso o explotación de dichos activos. En el caso de un ARC de servicios, cada participante obtiene contractualmente el derecho a recibir los servicios resultantes de la actividad del ARC."

En relación con la posible existencia de pagos compensatorios entre las partes, las Directrices de la OCDE disponen lo siguiente:

"8.34. Podrá considerarse que un ARC es conforme con el principio de plena competencia cuando la cuota proporcional de cada participante en el total de las aportaciones al acuerdo (teniendo en cuenta los pagos compensatorios efectuados), sea coherente con la proporción de los beneficios esperados por el participante en el marco del acuerdo. Cuando la cuota proporcional de un participante respecto del total de las aportaciones efectuadas en virtud del ARC en el momento en que se efectúan no sea coherente con esa proporción de los beneficios que el participante espera obtener del ARC, la aportación efectuada por al menos uno de los participantes será insuficiente y la aportación efectuada por, al menos, otro participante, será excesiva. En tal caso, el principio de plena competencia exigiría, por lo general, que se lleve a cabo un ajuste. Normalmente, esto se traducirá en un ajuste de la aportación, posiblemente mediante la realización o la imputación de un pago compensatorio (ulterior). Este pago compensatorio incrementará el valor de las aportaciones del pagador y reducirá las del beneficiario.

8.35. Los participantes pueden efectuar pagos compensatorios para "completar" el valor de las aportaciones cuando sus aportaciones respectivas sean inferiores a los beneficios proporcionales que esperan recibir. Los partícipes pueden prever estos ajustes al suscribir el ARC, o pueden resultar de una reevaluación periódica de su cuota proporcional de los beneficios previstos, del valor de sus aportaciones, o de ambas (véase el párrafo 8.22)."

Por otro lado, en el marco de la Unión Europea, estos ARC han sido reconocidos en la Comunicación de la Comisión Europea de 19 de septiembre de 2012 en materia de Precios de Transferencia, que se remiten, a su vez, a las referidas Directrices de la OCDE.

En el párrafo 15 de dicha comunicación se pone de manifiesto que, "por regla general, un ARC se atiene al principio de plena competencia cuando las contribuciones acordadas en su marco se corresponden con las que habrían convenido empresas independientes en circunstancias comparables, teniendo en cuenta los beneficios que razonablemente se espera obtener del acuerdo, y que incluyen la distribución de los costes y los riesgos, a fin de satisfacer una necesidad común".

En relación con los pagos compensatorios que pudieran resultar en un ARC, la referida Comunicación de la Comisión señala lo siguiente:

"20. A tenor de lo expuesto en el apartado precedente, la aplicación del principio de plena competencia puede exigir un ajuste de la aportación del participante mediante un pago compensatorio en caso de que la situación se deba, por ejemplo, a una evaluación incorrecta de los beneficios esperados. En algunos otros casos se renunciará

a considerar la totalidad o algunas de las disposiciones del ARC, por ejemplo, cuando los hechos y circunstancias difieran de los términos convenidos en el ARC (apartados 8.26 a 8.30 de las Directrices de la OCDE).

21. El pago compensatorio será considerado un coste adicional desde la perspectiva del pagador y un reembolso de costes desde la del beneficiario".

3.- En relación con las aportaciones de las prestaciones de servicios que cada una de las partes ponga en común en ejecución del Acuerdo de Reparto de Costes objeto de consulta, debe señalarse que el carácter oneroso de las prestaciones que puedan estar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido se debe realizar, en este caso concreto, desde la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su interpretación de la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

En este particular se podrían traer a colación las Sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, y de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum, Asunto C-48/97.

Así, la primera de las sentencias establece en su apartado 14 lo siguiente:

"De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza a "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."

En parecidos términos la sentencia Kuwait Petroleum señala en su apartado 26:

"26. Procede señalar, en primer lugar, que una entrega de bienes sólo se efectúa "a título oneroso" en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva si existe entre quien realiza la entrega y el comprador una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, y el precio percibido por quien realiza la entrega constituye el contravalor efectivo del bien suministrado (véase, en este sentido, en materia de prestaciones de servicios, la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, Rec. p. I-743, apartado 14)."

De lo anterior se deduce que las prestaciones de servicios recíprocas que se realicen en cumplimiento del referido Acuerdo de Reparto de Costes en proporción a la participación en el mismo de cada una de las entidades no tendrán la consideración de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso y no se encontrarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, en el marco del referido Acuerdo de Reparto de Costes también se producirán pagos compensatorios que, en su caso, se realizarán entre las partes para compensar las diferencias existentes entre el valor de las prestaciones de servicios realizadas o aportadas y su participación correspondiente real en el beneficio.

En estas circunstancias, debe señalarse que dichos pagos compensatorios constituirían una retribución de los servicios que una de las partes ha prestado en exceso a la otra respecto de su cuota de participación y, por lo tanto, si puede señalarse la existencia de una relación jurídica entre las partes, el propio Acuerdo de Reparto de Costes, en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, en la medida que el precio satisfecho constituye la contraprestación por los servicios prestados en exceso. Dichas prestaciones de servicios se encontrarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida que, según se deduce del escrito de consulta, las mismas se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

En consecuencia, la sucursal destinataria de los pagos compensatorios deberá repercutir en factura la prestación de servicios que retribuye, con aplicación del tipo impositivo general del 21 por ciento, a la otra sucursal.

5.- 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.