

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC086860

DGT: 26-07-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2191/2023

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Regla general. Conceptos incluidos. Subvenciones vinculadas al precio. Alguno de los miembros de una Confederación de transporte escolar presta servicios de transporte escolar obligatorio subvencionado por una comunidad autónoma. En algunas ocasiones, la entidad adjudicataria de dicho servicio de transporte es una Unión Temporal de Empresas -UTE- que, a su vez, contrata a alguno de sus socios para la prestación material del referido servicio de transporte al carecer de medios propios.

Tanto la UTE como sus miembros tienen, a los efectos del Impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones por ellas efectuadas estarán sujetas cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por lo tanto, los servicios de transporte que le presten sus miembros a la UTE que resulte adjudicataria del servicio de transporte escolar obligatorio se encontrarán sujetos y no exentos del Impuesto.

Dicho esto, la prestación del servicio público gratuito de transporte escolar que reciben los alumnos de enseñanza básica pública que se encuentren obligados a desplazarse fuera de su localidad de residencia no determina una distorsión significativa de la competencia y, por lo tanto, las cantidades satisfechas por la Junta de Andalucía a los proveedores del servicio de transporte público escolar gratuito, cualquiera que sea su denominación, no tendrán la consideración de subvención directamente vinculada al precio, ni tendrán la consideración de contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 78 y 84.

Ley 9/2017 (Contratos del Sector Público).

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una Confederación de transporte escolar en la que algunos de sus miembros prestan servicios de transporte escolar obligatorio subvencionado por una comunidad autónoma. En algunas ocasiones, la entidad adjudicataria de dicho servicio de transporte es una Unión Temporal de Empresas (UTE) que, a su vez, contrata a alguno de sus socios para la prestación material del referido servicio de transporte al carecer de medios propios.

Cuestión planteada:

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de transporte recibidos por dichas uniones temporales de empresas de alguno de sus socios.

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.º 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.”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las Uniones temporales de empresa y a sus miembros que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, 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.

A estos efectos, debe señalarse que el artículo 84.º Tres de la Ley 37/1992 establece lo siguiente:

“Tres. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto.”.

De acuerdo con lo anterior, tanto la UTE como sus miembros tienen, a los efectos del Impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones por ellas efectuadas estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por lo tanto, los servicios de transporte que le presten sus miembros a la UTE que resulte adjudicataria del servicio de transporte escolar obligatorio objeto de consulta se encontrarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Por otra parte, en relación con los servicios de transporte escolar obligatorio que preste la UTE adjudicataria del servicio, 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 su parte, el artículo 78, apartado dos, número 3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la 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 lo siguiente:

“Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

(...)”

3º. 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.
- b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna.”.

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.

Por tanto, la prestación del servicio público gratuito de transporte escolar que reciben los alumnos de enseñanza básica pública que se encuentren obligados a desplazarse fuera de su localidad de residencia objeto de consulta no determina una distorsión significativa de la competencia, en las condiciones señaladas.

Por lo tanto, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación vinculante de 12 de abril de 2023, número V0859-23, las cantidades satisfechas por la Junta de Andalucía a los proveedores del servicio de transporte público escolar gratuito objeto de consulta, cualquiera que sea su denominación, no tendrán la consideración de subvención directamente vinculada al precio, ni tendrán la consideración de contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por último, debe recordarse que, en relación con la deducción del Impuesto soportado por la prestadora del servicio de transporte objeto de consulta, derivado de la adquisición de bienes y servicios que se destinen a dicha actividad, hay que señalar que, dado que la percepción de subvenciones no sujetas de la Administración Pública no determina la realización de operaciones que queden al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que dicha entidad realice exclusivamente operaciones sujetas y no exentas del citado Impuesto, 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 objeto de consulta, con sujeción a los criterios y requisitos de deducción establecidos en el Título VIII de la Ley 37/1992.

4.- 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.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.