

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088351

DGT: 29-12-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3342/2023

SUMARIO:

IVA. Repercusión. Requisitos. Una entidad mercantil tiene por actividad el comercio de electrodomésticos y ha contratado a un proveedor de servicios de catering para prestarle a sus empleados el servicio de cantina comedor. Este servicio es prestado por dicho proveedor directamente en nombre propio a los empleados que voluntariamente decidan hacer uso del mismo. La mercantil financia una parte del precio de estos menús a sus trabajadores de manera que la misma satisface dicho importe a la entidad proveedora y ésta le expide una factura mensual por el importe financiado, repercutiéndole la cuota del IVA sobre dicho importe. Pues bien, la entidad prestadora del servicio de catering efectuada a favor de destinatarios que no tienen la consideración de empresarios o profesionales, actuando como tales, cuya contraprestación es satisfecha en parte directamente por la mercantil, deberá repercutir a la entidad mercantil la cuota del IVA correspondiente al importe que ésta satisface a aquélla por los menús de sus trabajadores, consumidores finales, en concepto de pago realizado por un tercero. **Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir.** No obstante, según lo expuesto, debe señalarse que la entidad -sin perjuicio de que no es la destinataria de los servicios de catering lo que determina que no podrá deducir el IVA correspondiente por los mismos-, por estos pagos que realiza a favor de sus empleados, estaría actuando, al igual que estos, como un consumidor final sin que en ningún caso pueda deducir cuota alguna del Impuesto soportado como consecuencia de aquellos servicios.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 78 y 88.

Ley 58/2003 (LGT), art. 38.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil que tiene por actividad el comercio de electrodomésticos y que ha contratado a un proveedor de servicios de catering para prestarle a sus empleados el servicio de cantina comedor. Este servicio es prestado por dicho proveedor directamente en nombre propio a los empleados que voluntariamente decidan hacer uso del mismo. La consultante financia una parte del precio de estos menús a sus trabajadores de manera que la misma satisface dicho importe a la entidad proveedora y ésta le expide una factura mensual a la misma por el importe financiado, repercutiéndole la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido sobre dicho importe.

Cuestión planteada:

Deducibilidad de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas por la entidad consultante por dichos servicios de catering.

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 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 entidad 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, según manifiesta la entidad consultante en su escrito, el servicio de catering a sus trabajadores se lo presta directamente en nombre propio a los mismos la entidad mercantil proveedora de dicho servicio y una parte del importe total de cada menú lo satisface la propia entidad consultante a la referida entidad.

Por estos importes que la entidad consultante satisface a la entidad proveedora del servicio de comedor, esta última le expide a aquella una factura mensual a la misma repercutiéndole una cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, debe señalarse que, en relación con el destinatario de las facturas que emita la entidad proveedora de los servicios de catering por aquellos servicios que presta en nombre propio a los empleados de la consultante, el apartado 2 del artículo 38 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003 (BOE de 18 de diciembre) establece lo siguiente:

“Artículo 38. *Obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo.*

(...)

2. Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida.”

Según reiterada doctrina de este Centro directivo, recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 7 de febrero de 2023, número V0163-23, se debe considerar destinatario de las operaciones aquel sujeto para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

En el caso concreto objeto de consulta, el destinatario de los servicios de comedor objeto de consulta que va a prestar en nombre propio la entidad mercantil proveedora de los mismos será cada uno de los empleados que adquiera los mismos, con independencia de que el pago de cada menú lo realice parcialmente un tercero (la entidad consultante).

En este sentido, el apartado uno del artículo 88 de la Ley 37/1992 establece que “los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.”

3. No obstante lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, como se ha señalado, la entidad consultante satisface parcialmente, mediante pagos directos a la entidad proveedora del servicio de catering, el precio de estos menús cuyos destinatarios son algunos de sus empleados.

A estos efectos, en relación con la base imponible del Impuesto, debe señalarse que el artículo 78 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. 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.”.

A este respecto, debe señalarse que el Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado recientemente mediante resolución de 21 de febrero de 2023 (Recurso 0221-2022) en unificación de criterio en relación con el destinatario de la repercusión cuando una operación se encuentra financiada, total o parcialmente, mediante una subvención vinculada al precio de la misma que es aportada por un sujeto distinto del destinatario de la operación.

En este sentido, el Tribunal puso de manifiesto en el Fundamento Jurídico Tercero de la referida resolución lo siguiente (el subrayado es del Tribunal):

«TERCERO. (...) Así las cosas, la controversia planteada en el presente recurso extraordinario de alzada se concreta en determinar quién es la persona que ha de soportar la repercusión del impuesto en cuanto a la parte de la base imponible integrada por la subvención concedida por la Administración; en otras palabras, si ha de ser soportado por el destinatario, en el caso que nos ocupa el viajero, o por la entidad que concede la subvención.

(...)

El artículo 78 de la LIVA, transcrito en el anterior Fundamento de Derecho, establece 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.

Respecto del pago parcial de la contraprestación en la entrega de bienes por terceros distintos del destinatario final (usuario del bien o servicio) dijimos en el FD 5º de nuestra resolución de 17 de marzo de 2016 (RG 703/2013), concerniente a los descuentos de los laboratorios farmacéuticos al Sistema Nacional de Salud en función del volumen de ventas a pacientes del sistema, que "En el caso de medicamentos vendidos con receta, los clientes satisfacen a las farmacias una parte del precio, y el IVA correspondiente a esa parte del precio, y como consumidores finales no podrán deducir ese IVA; el resto del precio se lo paga el Sistema Nacional de Salud a las farmacias, también con el IVA correspondiente a la parte del precio que paga, y sin que pueda deducir ese IVA tampoco".

(...)

Asimismo, encontramos jurisprudencia comunitaria en este sentido, entre otras STJUE C-717/19 de 6 de octubre de 2021, Boehringer Ingelheim y C-462/16 de 20 de diciembre de 2017, Boehringer Ingelheim, pronunciándose en esta última el TJUE en los siguientes términos:

"41. En efecto, como señaló el Abogado General en los puntos 44 y 45 de sus conclusiones, los pagos efectuados en el momento de compra de los productos farmacéuticos deben considerarse una contraprestación de un tercero conforme al artículo 73 de la Directiva IVA, cuando dichos terceros, a saber los afiliados, solicitan el reembolso de las entidades del seguro privado de enfermedad y éstas han obtenido, de conformidad con la normativa nacional, el descuento que la empresa farmacéutica está obligada a concederles. De este modo, a la luz de las circunstancias del litigio principal, las entidades del seguro privado de enfermedad deben considerarse consumidores finales de una entrega efectuada por una empresa farmacéutica sujeta a IVA de modo que el importe que percibe la Administración tributaria no puede ser superior al pagado por el consumidor final (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, apartado 24)."

Como señala el Director, estas mismas conclusiones sobre el pago de un tercero en una entrega de bienes son trasladables al caso que aquí nos ocupa, esto es, a la prestación del servicio de transporte cuya contraprestación se integra por el importe satisfecho por el usuario del mismo y por la subvención concedida por el organismo público (pago de tercero). Las subvenciones están vinculadas directamente a los servicios públicos de transporte de viajeros prestados, formando parte de la contraprestación recibida por el Ayuntamiento y, en tal sentido, procede su integración en la base imponible del impuesto. Los viajeros (destinatarios del servicio) satisfacen una parte del precio y el IVA correspondiente a esa parte del precio, y como consumidores finales no podrán deducir ese IVA; el resto del precio es pagado por el Ayuntamiento (mediante subvención) al prestador del servicio de transporte, también con el IVA correspondiente a la parte del precio que paga, y sin que se pueda deducir ese IVA tampoco al tener el Ayuntamiento la consideración de consumidor final en línea con lo dispuesto en la jurisprudencia comunitaria citada.

Cuestión distinta es que, de acuerdo a los convenios suscritos entre la entidad prestadora de los servicios de transporte y el Ayuntamiento, el IVA deba entenderse incluido en el importe total percibido por el sujeto pasivo,

pero independientemente de tal consideración siempre existe la obligación del sujeto pasivo (prestador del servicio de transporte) de repercutir el impuesto al Ayuntamiento.

Por ello, debe concluirse que, como solicita el Director recurrente, en los pagos realizados por tercero que constituyan parte (o todo) de la contraprestación de una prestación de servicios o entrega de bienes, el sujeto pasivo repercutirá el impuesto a la entidad que satisface dicho pago”.

En consecuencia, la entidad prestadora del servicio de catering efectuada a favor de destinatarios que no tienen la consideración de empresarios o profesionales, actuando como tales, cuya contraprestación es satisfecha en parte directamente por la consultante, deberá repercutir a la entidad consultante la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al importe que ésta satisface a aquélla por los menús de sus trabajadores, consumidores finales, en concepto de pago realizado por un tercero.

No obstante, según lo expuesto, debe señalarse que la entidad consultante, sin perjuicio de que no es la destinataria de los servicios de catering objeto de consulta lo que determina que no podrá deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente por los mismos, por estos pagos que realiza a favor de sus empleados, estaría actuando, al igual que estos, como un consumidor final sin que en ningún caso pueda deducir cuota alguna del Impuesto soportado como consecuencia de aquellos servicios.

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.

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