

Resolució de l'expedient AO-00256/2017, relativa al tractament de l'IVA en les subvencions públiques del sector de la cultura.

I. Introducció. Les subvencions vinculades al preu

El tractament de les subvencions en l'impost sobre el valor afegit (en endavant, IVA) és, des de fa temps, una qüestió controvertida.

La Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit (en endavant, LIVA), és conseqüència de la transposició al dret intern de les previsions de la Directiva 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'impost (en endavant, Directiva 2006/112/CE). Així doncs, l'IVA és un tribut subjecte a harmonització fiscal comunitària.

L'article 73 de la Directiva 2006/112/CE disposa que la base imposable de l'IVA "[...] estarà constituïda per la totalitat de la contraprestació que quien realice la entrega o presta el servicio obtenga o vaya 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".

L'article 78.U de la LIVA estableix, com a regla general, que "la base imposable de l'impost està constituïda per l'import total de la contraprestació de les operacions subjectes a aquest procedent del destinatari o de tercers persones". I l'apartat dos d'aquest precepte enumera un seguit de conceptes que s'han de considerar que formen part del terme de *contraprestació*, entre els quals, en l'apartat tercer d'aquest apartat, s'inclouen "les subvencions vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost". Així mateix, disposa que aquestes són les "estabertes en funció del nombre d'unitats lliurades o del volum dels serveis prestats si es determinen amb anterioritat a la realització de l'operació".

Tanmateix, **cal apuntar que l'article 73 de la Directiva es limita a assenyalar la inclusió d'aquests ajuts** (subvencions vinculades al preu de les operacions) **en la base imposable de l'IVA, però sense definir-les ni expressar quins són els requisits que s'exigeixen per ser considerades com a tals. Aquesta tasca l'ha acomplert la jurisprudència comunitària**, que també ha definit el concepte de *contraprestació*.

L'article 1.16 de la Llei 28/2014, de 27 de novembre, en vigor des de l'1 de gener de 2015, va introduir un quart punt en l'article 78.Tres de la LIVA, que determinava que no s'inclouen en la base imposable de l'IVA "les subvencions no vinculades al preu de les operacions, en què no es consideren com a tals els imports pagats per un tercer en contraprestació de les operacions esmentades". Segons s'exposa en el preàmbul de la mateixa llei, aquesta modificació estava motivada per la interpretació de la Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea de març de 2014 (assumpte C-151/13, Le Rayon D'Or).

Sobre la base d'una interpretació d'aquesta sentència i de la modificació normativa, l'Administració tributària ha estat duent a terme actuacions inspectores a entitats culturals, centres d'investigació, empreses de transport públic i televisions públiques autonòmiques amb relació a les subvencions que han rebut de les administracions públiques, a fi de cobrar

l'IVA d'aquestes subvencions, entenent que aquestes integren la base imposable de l'impost.

Per resoldre el conflicte interpretatiu que es va generar amb relació al tractament de l'IVA en les subvencions públiques, i amb la finalitat de garantir la seguretat jurídica, la disposició final desena de la Llei 9/2017, de 8 de novembre, de contractes del sector públic, per la qual es transposen a l'ordenament jurídic espanyol les directives del Parlament Europeu i del Consell 2014/23/UE i 2014/24/UE, de 26 de febrer de 2014 (BOE del 9 de novembre), es va aprovar una modificació de l'article 78.Dos.3r de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit, amb la finalitat d'aclarir el concepte de *subvenció vinculada al preu* i de determinar-ne l'abast d'acord amb els criteris jurisprudencials fixats pel Tribunal Europeu.

La modificació va consistir a excloure de manera expressa del concepte de subvenció vinculada al preu determinades transferències o aportacions dineràries que fan les administracions públiques per finançar certes activitats; d'una banda, pel que fa a la gestió de serveis públics o foment de la cultura i, de l'altra, pel que fa a altres activitats d'interès general quan els destinataris no siguin identificables i no hi hagi contraprestació.

En concret, arran de la modificació esmentada, l'article 78.Dos.3r ha quedat redactat en els termes següents:

“78. Dos.3r Les subvencions vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost.

Es consideren vinculades directament al preu de les operacions subjectes a l'impost les subvencions establertes en funció del nombre d'unitats lliurades o del volum dels serveis prestats quan es determinin amb anterioritat a la realització de l'operació. No obstant això, no es consideren subvencions vinculades al preu ni integren en cap cas l'import de la contraprestació a què es refereix l'apartat U d'aquest article, les aportacions dineràries, sigui quina sigui la seva denominació, que les administracions públiques efectuïn per finançar:

- a) La gestió de serveis públics o de foment de la cultura en els quals no hi hagi una distorsió significativa de la competència, sigui quina sigui la seva forma de gestió.
- b) Activitats d'interès general quan els seus destinataris no siguin identificables i no satisfacin cap contraprestació.”

D'acord amb la disposició final setzena de la Llei 9/2017, s'estableix que aquesta modificació entra en vigor l'endemà de la publicació de la llei en el BOE. Per tant, l'article 78.Dos.3r va quedar modificat a partir del 10 de novembre de 2017.

II. Efectes temporals de la modificació aprovada per la Llei 9/2017

La modificació aprovada per la Llei 9/2017 no està motivada per una modificació en la Directiva, ni per un canvi interpretatiu derivat de la jurisprudència comunitària, sinó que, com exposa el preàmbul de la mateixa norma, **aquesta modificació té una finalitat aclaridora**. En concret, el preàmbul assenyala que **"igualmente, es requiere la modificación de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit, amb la finalitat d'aclarir la no-subjecció a l'impost de determinades operacions efectuades per ens públics, així com clarificar el concepte de subvenció vinculada a preu a l'efecte de la seva inclusió en la base imposable de l'IVA"**.

No obstant això, és cert que en el preàmbul no se'n defineixen de manera totalment clara els efectes, ja que també s'indica:

"D'altra banda, es fa necessari excloure, des de l'entrada en vigor d'aquesta modificació normativa, de la consideració de subvencions vinculades al preu de les operacions que constitueixen la base imposable de les operacions subjectes a l'IVA, les aportacions financeres que les administracions públiques efectuen a l'operador de determinats serveis de competència pública quan no hi ha distorsió de la competència, generalment perquè en tractar-se d'activitats finançades totalment o parcialment per l'Administració no es presten en règim de lliure concurrència, com ara els serveis de transport municipal o determinades activitats culturals finançades amb aquestes aportacions.

Aquestes aportacions financeres que no constitueixen subvencions vinculades al preu de les operacions no limiten el dret a la deducció de l'impost suportat per aquests operadors.

Independentment d'això, sembla raonable excloure del concepte de subvenció vinculada al preu les aportacions efectuades per l'Administració pública per finançar activitats d'interès general el destinatari de les quals és el conjunt de la societat, ja que no existeix un destinatari identificable ni tampoc usuaris que satisfacin cap contraprestació. Aquest seria el cas de les aportacions efectuades per finançar activitats de recerca, desenvolupament i innovació o els serveis de radiodifusió pública, en les condicions assenyalades, sense perjudici de les conseqüències que d'això es puguin derivar quant a l'exercici del dret a la deducció."

Tanmateix, malgrat que el preàmbul també indica que els supòsits de subvencions que s'esmenten s'exclouen des de l'entrada en vigor de la modificació, cal destacar que els estats membres no gaudeixen de capacitat normativa en aquesta matèria i, en conseqüència, la redacció de la disposició final amb relació al concepte de subvenció vinculada té la finalitat que l'aplicació d'aquest concepte es faci de manera homogènia d'acord amb els criteris del Tribunal de Justícia de la Unió Europea. Per això, **entenc que els efectes temporals de concepte de subvenció no vinculada al preu recollit en la disposició final desena també s'han d'estendre a períodes anteriors, atès l'efecte directe de les directives comunitàries d'harmonització fiscal.**

També cal tenir en compte que la Direcció General de Tributs i Joc del Departament de Vicepresidència i d'Economia i Hisenda de la Generalitat de Catalunya, en data 29 de novembre de 2017, va emetre una nota interpretativa de l'aplicació temporal de la nova regulació en l'IVA de les subvencions vinculades al preu-aportacions dineràries per al finançament de la gestió de serveis públics o de foment de la cultura. Aquesta nota conclou que:

"La justificació que una subvenció s'integri en la base imposable de l'IVA rau en el fet que de no incloure-la pot comportar un tractament més favorable al seu preceptor, en el sentit que, com a conseqüència de rebre la subvenció, pot oferir els seus productes o serveis a preus més baixos que els de mercat suposant una evident distorsió (significativa) de la competència.

Dit això, cal fet notar que aquest element -la distorsió de la competència- s'esmenta de forma expressa tant en el preàmbul de la Llei 9/2017 com després en la nova redacció de l'article:

- En el preàmbul es diu que cal excloure la consideració d'una aportació com a subvenció vinculada al preu justament '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' i esmenta el cas del transport públic i el de foment de la cultura.

- En l'article, reitera aquest element en la lletra a) referida als serveis públics i al foment de la cultura incorporant el requisit que 'no exista una distorsió significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión'.

Doncs bé: la concurrència o no d'un efecte distorsionador de la competència, essent invariable la forma de prestació del servei, no és un element que deixi de donar-se per efecte d'un canvi normatiu. Per a un mateix servei -per una mateixa manera de prestar el servei-, si es determina ara que no distorsiona la competència de forma significativa, cal entendre que tampoc no tenia aquest efecte amb anterioritat. I si no hi ha aquest element de distorsió, no es justifica que l'aportació o transferència es qualifiqui de subvenció vinculada a preu, tal i com ara s'explicita de forma expressa en l'article 78.dos.3er.a) LIVA.

Per tot l'exposat, és parer d'aquesta Direcció General de Tributs i Joc que la modificació de l'article 78.dos.3er LIVA introduïda per la Llei 9/2017 quant a què no són subvencions vinculades a preu les aportacions dineràries per finançar la gestió de serveis públics o de foment de la cultura que no comportin distorsió significativa de la competència té aplicació amb efectes retroactius per tal com es tracta d'una norma merament aclaridora." (sic)

Tanmateix, segons la informació disponible a aquesta institució, l'Agència Estatal de l'Administració Tributària ha notificat, en els últims mesos, diverses propostes de liquidació d'expedients relatius a períodes no prescrits, i també ha iniciat noves actuacions de comprovació amb relació a aquests períodes pel que fa a les subvencions percebudes. Per tant, sembla que alguns inspectors de l'Administració tributària estan interpretant que l'aclariment que es va redactar sobre el concepte de *subvencions vinculades al preu* mitjançant la disposició final desena de la Llei 9/2017 no és aplicable per a exercicis anteriors i, per tant, només té efectes des de l'entrada en vigor de la Llei.

Aquesta actuació comporta importants perjudicis econòmics per als afectats, i fins i tot en pot posar en risc la viabilitat econòmica i, en conseqüència, dificultar la supervivència d'empreses del sector cultural. Val a dir, també, que amb aquesta actuació de l'Administració tributària, a més de qüestionar la viabilitat econòmica dels serveis i les activitats subvencionats, també pot alterar el sistema de finançament local i autonòmic.

Atesa la situació generada, em consta que el Grup Parlamentari Confederal d'Unidos Podemos- En Comú Podem- En Marea al Congrés (BOCG, sèrie B, número 196-1, de 2 de febrer de 2018) ha presentat al Congrés una proposició de llei sobre el tractament de de l'IVA en les subvencions de caràcter públic, i també n'ha presentat una el Grup Parlamentari d'Esquerra Republicana de Catalunya a la Mesa del Senat.

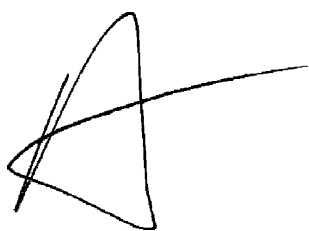
D'acord amb l'article 44 de la Constitució espanyola (CE) i de l'Estatut d'autonomia, **els poders públics han de promoure i tutelar l'accés a la cultura.**

Tanmateix, com s'ha assenyalat més amunt, l'actuació de l'Administració tributària posa en risc la viabilitat d'empreses del sector, i per això cal actuar per garantir la sostenibilitat financera del sector de la cultura, i també d'altres serveis públics, i d'aquesta manera garantir el dret de les persones a l'accés a la cultura, d'acord amb el que estableix l'article 44 de la CE.

Val a dir que un sistema fiscal just és, entre d'altres, aquell en què **les persones i les empreses poden preveure les conseqüències de les seves decisions i, per tant, el legislador i l'Administració han d'actuar per evitar la conflictivitat i garantir el principi de seguretat jurídica.**

Per això, a fi de garantir el principi de seguretat jurídica, és necessari que es determinin els efectes temporals en l'aplicació d'aquest concepte, que, a criteri del Síndic, també ha de tenir efectes retroactius, ja que, com s'ha apuntat més amunt, l'aclariment del concepte de *subvenció vinculada al preu* acomplerta per la disposició final desena de la Llei 9/2017 no té origen en una modificació normativa, ni en un canvi jurisprudencial, sinó que pretén recollir els criteris jurisprudencials fixats per el Tribunal Europeu. Per tant, **partint de l'efecte directe de les directives comunitàries d'harmonització fiscal, el concepte de subvenció vinculada al preu s'ha d'aplicar mitjançant la interpretació correcta i amb aplicació de la Llei, amb independència del període impositiu a què es faci referència, i cal que l'Administració tributària i/o el legislador actuï davant la situació de conflictivitat generada.**

Per això, **el Síndic recomana que s'emprenguin les actuacions oportunes perquè es clarifiquin els efectes temporals de la modificació de l'article 78.Dos.3r de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit, duta a terme per la disposició final desena de la Llei 9/2017, de 8 de novembre, de contractes del sector públic, per la qual es transposen a l'ordenament jurídic espanyol les directives del Parlament Europeu i del Consell 2014/23/UE i 2014/24/UE, de 26 de febrer de 2014, ja sigui mitjançant llei o resolució de la Direcció General de Tributs.**



Rafael Ribó
Síndic

Barcelona, 10 de maig de 2018