



DS

DURÁNSINDREU

El IVA y la financiación pública del sector cultural.
Especial referencia a la Disposición final décima de la Ley
de Contratos del Sector Público

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

- ✓ La problemática de las aportaciones/subvenciones que financian la prestación de servicios gestionados directamente o indirectamente por las Administraciones públicas
- ✓ La controversia actual con la Administración tributaria
- ✓ La reforma legislativa realizada por la **Ley de Contratos del Sector Público** y valoración de la situación actual
- ✓ La prestación de servicios culturales
- ✓ La exención en la prestación de servicios culturales
- ✓ El concepto de establecimiento de carácter social

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Socio Director

ads@duransindreu.com

El IVA y las subvenciones: problemática y cronología (1)

Primera etapa:

Hasta el 31/12/1997: *"paz fiscal"*

Segunda etapa:

Desde el 1/1/1998 hasta el 6/10/2005. La inclusión de las subvenciones en el denominador de la regla de la prorrata. La Sentencia del TJUE de 6/10/2005 (Asunto C-204/03) y la Ley 3/2006, de 29 de marzo

Tercera etapa:

Hasta el año 2014: *"guerra fría en entorno de paz"*



El IVA y las subvenciones: problemática y cronología (2)

Cuarta etapa:

La Sentencia del TJUE de 27/3/2014 (Le Rayon d'Or) y su interpretación por parte del TEAC y de la AEAT. La judicialización del *"conflicto"* en un contexto de *"crisis económica"*

Quinta etapa:

A partir del 10/11/2017.
La Ley 9/2017, de 8 de noviembre



El criterio de la AEAT con relación a las subvenciones. Su cronología

Primer criterio:

No son subvenciones vinculadas al precio

Segundo criterio:

Son subvenciones vinculadas al precio.
La Sentència Rayon d'Or

Tercer criterio:

Son la contraprestación a un presunto contrato de prestación de servicios entre la Administración y el ente subvencionado cuyo precio es la propia subvención.
La Resolución del TEAC de 25 de abril de 2017



El concepto de subvención vinculada al precio en la doctrina comunitaria (1)

La existencia de tres partes

"el simple hecho de que una subvención pueda influir en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el organismo subvencionado no basta para que dicha subvención esté sujeta al IVA". En efecto; **"para que una subvención esté directamente vinculada al precio (...) es necesario además (...) que se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada"**

(Sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2001)



La subvención ha de incidir en el precio

"Es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido por éstos". Obviamente, **"el órgano jurisdiccional deberá examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención"**

(Sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2001)

El concepto de subvención vinculada al precio en la doctrina comunitaria (2)

Como consecuencia de la subvención se puede producir una distorsión en la competencia

Esto exige la existencia de un mercado "comparable" con el que valorar la distorsión en la competencia

Caso de los forrajes: *"no se ha demostrado que el régimen de ayuda sea un régimen de promoción del consumo (ya que) no pretende incentivar la compra por parte de terceros de forraje desecado a través de precios que, gracias a la ayuda, sean inferiores a los precios del mercado mundial".* Lo "que pretende dicho régimen es permitir que los terceros se abastezcan dentro de la Comunidad a un precio comparable al precio del mercado mundial, al que podrían en todo caso abastecerse fuera de la Comunidad si, no existiendo dicha ayuda, la oferta en el interior de la misma no existiese o fuera insuficiente"
(Sentencia del TJUE de 15 de julio de 2004)

Caso de las viviendas de protección oficial: *"no se cumple el requisito señalado en la letra b) del apartado anterior (...) (incidencia de la subvención en el precio de la operación), puesto que el precio de las operaciones, tratándose de viviendas protegidas, está tasado de antemano con arreglo a los precios máximos fijados por la Administración y no se ve alterado por la concesión de la subvención, de manera tal que la citada magnitud viene dada por circunstancias ajenas a la concesión"*
(Resolución de la DGT V0794-11, de 28 de marzo de 2011)



El concepto de subvención vinculada al precio en la doctrina comunitaria (3)

Dos ejemplos concretos

El transporte público: mercado *"monopolístico"*

La cultura: mercado libre sin distorsión en la competencia



El concepto de subvención (1)

La subvención como acción de fomento.
Finalidad de la subvención y precio o contraprestación:
dos **cuestiones diferentes**

Subvención y servicios públicos deficitarios.
La compensación económica como mecanismo para restablecer el equilibrio económico como presupuesto de hecho de un cofinanciamiento de los servicios a través de tributos y tarifas
(o precio):
El concepto de subvención-dotación en la doctrina del TC y de la jurisdicción Contencioso-administrativa

La subvención como "*contraprestación*"
Doctrina administrativa y jurisprudencial




El concepto de subvención (2)

El concepto de subvención vinculada al precio como concepto propio del Derecho Comunitario

La incorrecta utilización administrativa del concepto de "*subvención*" y las expresiones "*contraprestación*" o "*precio*"



Claves para entender la reforma: " *el por qué de la Ley de Contratos Públicos* "



Núm. 163

La duda:

Resolución de la DGT o
Ley de Presupuestos Generales del Estado para
el año 2017



Núm. 272

La opción:

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



Claves para entender la reforma: "por qué la Ley dice lo que dice"(1)

Temas que la Ley trata de solucionar

El financiamiento público de servicios públicos

Las subvenciones para el fomento de la cultura

Las subvenciones destinadas a I+D+I

Las subvenciones a las TV públicas



Claves para entender la reforma: "por qué la Ley dice lo que dice" (2)

El PREÁMBULO de la Ley: "**bloques diferenciados**" con diferentes efectos en el ámbito del derecho a la deducción (1)

"Se hace necesario excluir desde la entrada en vigor de esta modificación normativa, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones que constituyen la base imponible de las operaciones sujetas al IVA, **aquellas aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de competencia 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 o, determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones.** **Estas aportaciones financieras que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones no limitarán el derecho a la deducción del Impuesto soportado por estos operadores**"

PREÁMBULO



Claves para entender la reforma: "por qué la Ley dice lo que dice" (3)

EL PREÁMBULO de la Ley: "bloques diferenciados" con diferentes efectos en el ámbito del derecho a la deducción (2)

"Con independencia de lo anterior, parece razonable excluir del concepto de subvención vinculada al precio *las aportaciones efectuadas por la Administración Pública para financiar actividades de interés general cuyo destinatario es el conjunto de la sociedad, al no existir un destinatario identificable ni tampoco usuarios que satisfagan contraprestación alguna. Este sería el caso de las aportaciones efectuadas para financiar actividades de investigación, desarrollo e innovación o los servicios de radiodifusión pública, en las condiciones señaladas, sin perjuicio de las consecuencias que de ello se puedan derivar en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción"*



Claves para entender la reforma: "por qué la Ley dice lo que dice" (4)

La reforma

Se mantienen las subvenciones vinculadas directamente al precio como concepto a incluir en la base imponible (Art. 78, apartado Dos, número 3):

"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"

Se precisa su concepto exceptuando determinados supuestos (Art. 78, apartado Dos, número 3):

"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"*

Claves para entender la reforma: "por qué la Ley dice lo que dice" (5)

Precisiones a tener en consideración (1):



No se considerarán subvenciones vinculadas al precio
ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación ...

... las **aportaciones dinerarias ...**

...sea cual sea su denominación...

... realizadas **por las Administraciones Públicas** para **financiar la gestión de servicios públicos ...**

... con **independencia de cuál sea la forma de gestión** de tales servicios

... siempre que **no exista una distorsión significativa de la competencia**



Claves para entender la reforma: "por qué la Ley dice lo que dice" (6)

Precisiones a tener en consideración (2):



No se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación las aportaciones dinerarias sea cual sea su denominación realizadas por las Administraciones Públicas **como acción de fomento de la cultura ...**



... siempre que no exista una distorsión significativa de la competencia



Claves para entender la reforma: "por qué la Ley dice lo que dice"(7)

Precisiones a tener en consideración (3):



No se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación las aportaciones dinerarias sea cual sea su denominación realizadas por las Administraciones Públicas para **financiar actividades de interés general...**

... cuando sus destinatarios no sean identificables ...

... y no satisfagan contraprestación alguna



TeleMadrid

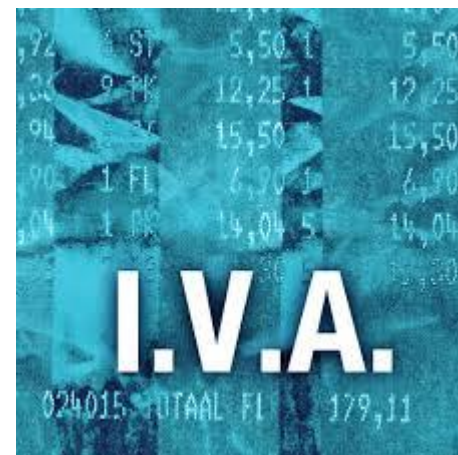


Claves para entender la reforma: "por qué la Ley dice lo que dice" (8)

Precisiones a tener en consideración (4):

Nueva redacción del Apartado 5 del artículo 93 de la Ley del IVA:

" (...) Lo previsto en este apartado no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a) del artículo 78.Dos.3.º de esta Ley"



La entrada en vigor de la Ley (1)

La Disposición final decimosexta

"La presente Ley entrará en vigor a los cuatro meses de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

*No obstante, la letra a) del apartado 4 del artículo 159 y la letra d) del apartado 2 del artículo 32, lo harán a los diez meses de la citada publicación; y los artículos 328 a 334, así como **la disposición final décima**, que lo harán **al día siguiente de la referida publicación**.*

El tercer párrafo del apartado 1 del artículo 150 entrará en vigor en el momento en que lo haga la disposición reglamentaria a la que se refiere el mismo"



La entrada en vigor de la Ley (2)

¿Efectos retroactivos?: La interpretación legal y la oficial (1). El Preámbulo de la Ley

"Igualmente, es precisa la modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la finalidad de aclarar la no sujeción al impuesto de determinadas operaciones realizadas por entes públicos, así como clarificar el concepto de subvención vinculada a precio a efecto de su inclusión en la base imponible del IVA"



La entrada en vigor de la Ley (3)

¿Efectos retroactivos?: La interpretación legal y la oficial (2). El Preámbulo de la Ley



"Por otra parte, **se hace necesario excluir desde la entrada en vigor de esta modificación normativa**, de la consideración de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones que constituyen la base imponible de las operaciones sujetas al IVA, aquellas aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de competencia 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 o determinadas actividades culturales financiadas con estas aportaciones. Estas aportaciones financieras que no constituyen subvenciones vinculadas al precio de las operaciones no limitarán el derecho a la deducción del Impuesto soportado por estos operadores"



La entrada en vigor de la Ley (4)

¿Efectos retroactivos?:
Un tema de *"jerarquía de normas"* y no de retroactividad



El escenario a partir del 10/11/2017

Subvenciones concedidas hasta el 9/11/2017

Subvenciones concedidas con posterioridad al 10/11/2017



2013 2014 2015 2016						
NOVEMBER						2017
MON	TUE	WED	THU	FRI	SAT	SUN
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30			

NOVEMBER						2017
MON	TUE	WED	THU	FRI	SAT	SUN
		1	2	3	4	5
6	7	8	9	10	11	12
13	14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25	26
27	28	29	30			
2018	2019	2020	2021	2022		

La prestación de servicios culturales: tipologías de gestión (1)

Sociedades mercantiles



Operaciones sujetas y no exentas:

100 % IVA soportado deducible.

Las subvenciones no se consideran vinculadas al precio siempre que se cumplan los requisitos previstos en la Ley.

En principi no és d'aplicació la regla de la prorrata



Entidades de Derecho Público (por ejemplo, Consorcios)



Operaciones sujetas y exentas (fase de distribución o comercialización de la cultura):

No es deducible el IVA soportado.

Posible aplicación de la regla de la prorrata si se simultanean con operaciones sujetas y no exentas en cuyo caso las subvenciones no se consideran vinculadas al precio y, por tanto, no se incluyen en su denominador



CONSORCIO DE GALERÍAS
DE ARTE CONTEMPORÁNEO

La prestación de servicios culturales: tipologías de gestión (2)

Asociaciones Empresariales/Gremios



FEDERACIÓN DE GREMIOS
DE EDITORES DE ESPAÑA

FUNDACIÓN
MUSEO
REINA SOFIA

Establecimientos culturales privados de carácter social (por ejemplo, Fundaciones)

Operaciones sujetas y exentas (art. 20.1.12):

No es deducible el IVA soportado.
Posible aplicación de la regla de la prorrata si se
simultanean con operaciones sujetas y no exentas en
cuyo caso las subvenciones no se consideran
vinculadas al precio y, por tanto, no se incluyen en su
denominador

Exentos o no, según los casos
(fase de distribución o comercialización de la
cultura/naturaleza filantrópica):
remisión

La exención en la prestación de servicios culturales (fase de distribución o comercialización): art. 20.1.14

Están exentas las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación
- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas
- d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares



El concepto de establecimiento de carácter social: art. 20.3 (1)

Se considerarán entidades o *establecimientos de carácter social* aquellos en los que concurren los siguientes requisitos:

- 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- 2.º Los cargos de presidente, patrón o representante legal tendrán que ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
- 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios



El concepto de establecimiento de carácter social: art. 20.3 (2)

Las entidades que cumplan los requisitos anteriores podrán solicitar de la Administración tributaria su calificación como entidades o establecimientos privados de carácter social en las condiciones, términos y requisitos que se determinen reglamentariamente. La eficacia de esta calificación, que será vinculante para la Administración, quedará subordinada, en todo caso, a la subsistencia de las condiciones y requisitos que, según lo que se dispone en la Ley, fundamentan la exención



Las exenciones correspondientes a los servicios prestados por entidades o establecimientos de carácter social que reúnan los requisitos anteriores se aplicarán con independencia de la obtención de la calificación a la que se refiere el párrafo anterior, siempre que se cumplan las condiciones que resulten aplicables en cada caso



Muchas gracias por su atención



• ¿Alguna pregunta?



SIGUENOS EN



www.duransindreu.com

Durán-Sindreu Asesores Legales y Tributarios, S.L.P.

N.I.F. B-62340716 / VAT ES-B62340716

Avda. Diagonal 618, 3ª Planta 08021 Barcelona

Tlf: 93 602 52 22

Sociedad profesional inscrita en el Registro Mercantil de
Barcelona en el Tomo 41.890, Folio 71, Hoja 223.258