

El IVA y las subvenciones públicas: nuevo criterio de la Audiencia Nacional



Febrero 2023

¿Hablamos?

Alfonso Viejo Madrazo

Socio responsable de Impuestos Indirectos en PwC Tax & Legal
alfonso.viejo@pwc.com

Ivan Climent Pérez

Fiscalista en el área de Impuestos Indirectos en PwC Tax & Legal
ivan.climent.perez@pwc.com

La Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha escrito recientemente un nuevo episodio en el eterno debate sobre la incidencia del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en la financiación de las actividades realizadas por las Administraciones Públicas. En esta ocasión la discusión técnica gira en torno al IVA devengado y no a la capacidad de deducción del IVA soportado.

Antecedentes

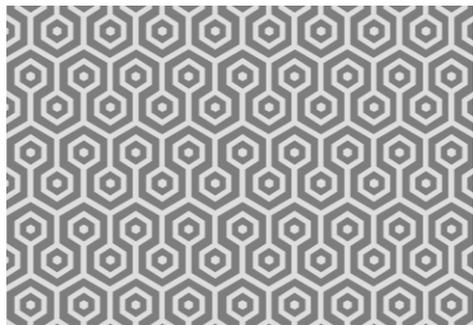
Pongámonos en situación: aproximadamente entre los años 2016 y 2017, los órganos de Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) iniciaron procedimientos de comprobación e investigación en relación con el IVA de los ejercicios 2015 a 2017 sobre diversos entes públicos autonómicos y locales que realizaban actividades de servicio público onerosas en el desarrollo de las competencias que tenían atribuidas por Ley. Para llevar a cabo dicho servicio, la Administración Pública de la que dependían les realizaba aportaciones económicas con el objetivo de cubrir su déficit de explotación.

En particular, buena parte del foco de la AEAT se centró en las entidades que gestionaban directa o indirectamente los servicios de transporte público de pasajeros por vía terrestre.

Problemática

Hasta ese momento había sido pacífico que las aportaciones dotacionales públicas no implicaban el devengo de ningún IVA dado que no cumplían los requisitos que la jurisprudencia clásica fijaba para calificar una subvención como vinculada al precio y, por lo tanto, como parte de la base imponible sobre la que devengar IVA en una operación sujeta y no exenta.

No obstante, la AEAT consideró que el escenario debía cambiar tras la publicación de varias sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia 27 de marzo de 2014, *Le Rayon d'Or SARL*, asunto C-151/13 y sentencia de 29 de octubre de 2015 *Saudaçor*, asunto C-174/14) ya que entendía que aquellos requisitos se habían visto flexibilizados.



En consecuencia, la Inspección empezó a apreciar la existencia de un vínculo directo entre prestación y contraprestación en este tipo de relaciones entre las Administraciones Públicas y los entes encargados materialmente de prestar el servicio de transporte, y liquidó IVA por dichas transferencias en todos aquellos procedimientos tributarios.

Dicho criterio fue aceptado también por el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC). La Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo en alguna ocasión se habían pronunciado en el mismo sentido en relación con procedimientos de ejercicios anteriores a 2014.

Evolución de la normativa nacional y jurisprudencia UE

La Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público (LCSP) introdujo una serie de cambios en la Ley del IVA que iban a descartar dicha interpretación desde 10 de noviembre de 2017 en adelante al excluir explícitamente de la base imponible las aportaciones públicas de cualquier naturaleza para, entre otros supuestos, la gestión de servicios públicos en los que no exista una distorsión significativa de la competencia.

Sin embargo, en opinión de la AEAT, del TEAC y de la Audiencia la modificación operada al respecto en el Impuesto únicamente debía tener efectos desde su entrada en vigor (noviembre 2017), obviando la explícita vocación clarificatoria detallada en la exposición de motivos de la norma que introdujo la nueva versión del precepto.

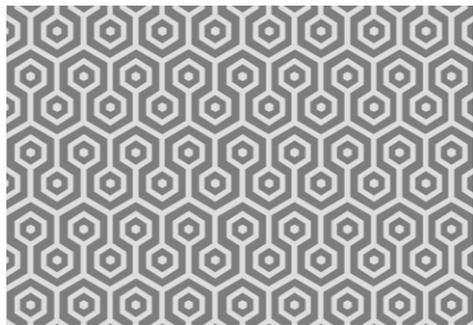
En Europa, paralelamente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a través de sus Sentencias de 22 de junio de 2016,

Cesky rozhlas, asunto C-11/15 y de 26 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija* ha ido aclarando que aquellas Sentencias (*Le Rayon* y *Saudaçor*) no son aplicables a cualquier aportación pública. En ese sentido, han resultado claves para la resolución de múltiples procedimientos contencioso-administrativos similares en las empresas de radiotelevisión pública de modo favorable a éstas.

Cambio de criterio

Recientemente, varias sentencias de la Audiencia Nacional de finales del año 2022 y, en especial, de finales de enero del presente año han comenzado a implementar ambas ideas en los procedimientos abiertos para aquellas empresas que prestaban materialmente el servicio público de transporte de pasajeros por vía terrestre.

En efecto, admitiendo precedentes con diferente signo, en sentencias como las de 5 de octubre de 2022 o varias del mismo 25 de enero de 2023, la Audiencia estima las pretensiones de las entidades recurrentes en el sentido de considerar que la vocación y el carácter de las modificaciones operadas por la Ley 9/2017 en el concepto de subvención vinculada al precio era indudablemente aclaratorio, toda vez que el artículo 73 de la Directiva 2006/112/CE no ha sufrido cambio alguno que sustentase una interpretación opuesta. Ello posibilita la extensión de la interpretación que se desprende de la nueva versión del concepto de base imponible a períodos impositivos anteriores a la entrada en vigor de la Ley y la exclusión de tales aportaciones públicas del concepto de contraprestación sometida al IVA.



En alguna de dichas sentencias se examinan también las circunstancias fácticas de este tipo de aportaciones, observando el Tribunal que el importe percibido por este concepto es el resultado del cálculo preciso del déficit de explotación y que constituye por lo tanto una técnica presupuestaria de asignación de recursos a la entidad pública y no supone "contraprestación" alguna de las operaciones que realiza la entidad en cuestión.

La Audiencia Nacional estima entonces el recurso planteado por tales entidades aceptando que las aportaciones dotacionales que reciben de la Administración para sufragar el déficit de explotación no tienen la consideración de base imponible de IVA.

Desde PwC estamos siguiendo atentamente dicha casuística al llevar la dirección letrada en alguno de estos procedimientos cuya sentencia ha resultado favorable. En ese sentido, dado la relevancia económica y las diferentes aristas de la problemática del IVA en las Administraciones Públicas, nos parece un criterio interesante cuya aplicación debe estudiarse de ahora en adelante en otras fases de los procedimientos de dichas entidades o, incluso, en otras circunstancias o servicios públicos como, por ejemplo, el de las entidades de radiotelevisión pública.