

**CONSULTA 2016.11.6.1. IVA: Los servicios realizados en el marco de su actividad empresarial por la comunidad de propietarios de un centro comercial para sus comuneros copropietarios, consistentes, entre otros, en limpieza, vigilancia y mantenimiento y en la organización de la publicidad y promoción de dicho centro comercial, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo la citada comunidad de propietarios repercutir dicho tributo a sus comuneros.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La comunidad de propietarios consultante factura mensualmente a todos los propietarios de locales en concepto de servicios generales en proporción a su cuota de participación (personal de oficina, conserjería, limpieza, luz, aguas, gas, mantenimiento de instalaciones y dinamización y animación del centro).

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Si el centro comercial debe pasar facturas incrementadas con IVA o recibos sin IVA.

#### CONTESTACIÓN

El artículo 4.Uno del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del IVA, 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

A estos efectos, el artículo 5.Uno de la citada Norma dispone que se reputarán empresarios o profesionales las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o

profesionales definidas en el apartado Dos del mismo artículo, según el cual 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.

La aplicación de ambos preceptos al funcionamiento de las comunidades de propietarios ha sido analizada por extenso por la Dirección General de Tributos.

En particular, en la contestación vinculante de 21-09-2005, Nº V1848-05 se manifestó que las operaciones que realizaba una mancomunidad de propietarios de un centro comercial consistentes en el reparto de los gastos comunes de la propiedad derivados de los servicios de limpieza, vigilancia y mantenimiento, entre otros, y en la organización de la publicidad y promoción de dicho centro comercial, estaban sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas del mismo, debiendo la citada mancomunidad repercutir el Impuesto a los comuneros, y realizar la liquidación e ingreso del mismo en las correspondientes declaraciones-liquidaciones.

Del texto de la consulta se deduce que la comunidad de propietarios consultante realiza una actividad empresarial a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido ya que, según dicho escrito, ordena factores productivos contratando la realización de diversas operaciones para poder realizar las prestaciones de servicios objeto de consulta.

Por tanto, los servicios, realizados en el marco de su actividad empresarial por la comunidad de propietarios a que se refiere el escrito de consulta para sus comuneros copropietarios, consistentes, entre otros en limpieza, vigilancia y mantenimiento y en la organización de la publicidad y promoción de dicho centro

comercial, están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo la citada comunidad de propietarios repercutir dicho tributo a sus comuneros.

**CONSULTA 2016.11.6.2. IVA, IAE: Régimen IVA aplicable por un consorcio de transporte público cuyo ámbito de actuación es uno de los territorios históricos de la CAE como consecuencia de la aplicación de un Convenio de colaboración entre el mismo y los organismos homólogos de los otros dos territorios históricos, en relación con la operativa derivada de la implantación de la interoperabilidad en el conjunto de la CAE, de las tarjetas de pago de servicios de transporte emitidas por cada uno de los tres consorcios u organismos. Consulta sobre el alta en epígrafe específico del IAE por los servicios de refacturación.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La entidad A es un consorcio constituido con fecha 14 de febrero de 2011 y que está conformado por la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi, la Diputación Foral de Gipuzkoa, y los Ayuntamientos de Donostia, Irún, Errenería, Eibar, Arrasate-Mondragón, Zarautz, Hernani y Lasarte.

Tiene por finalidad cohesionar todo el Territorio Histórico de Gipuzkoa a través de un modelo de transporte sostenible, así como apoyar los objetivos de las administraciones públicas en materia de movilidad. Su cometido es favorecer la movilidad accesible y de calidad de la ciudadanía en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Entre sus objetivos se contempla promover una red de transportes única e integral, fomentando e impulsando la coordinación de los servicios, redes y tarifas y la puesta a disposición de las personas usuarias de una mejor oferta. En el marco de dicho objetivo, la entidad A ha implantado y gestiona en la actualidad la tarjeta MUGI que, mediante un sistema tarificado unificado, permite viajar en todos los medios de transporte guipuzcoanos con un único soporte. Asimismo, en determinados municipios, permite el alquiler de vehículos y de bicicletas.

La financiación de la entidad A proviene principalmente de las aportaciones efectuadas

por las entidades consorciadas, así como de la venta de las tarjetas MUGI. Esta financiación no incide en ninguna manera en el precio del servicio de transporte que los operadores prestan a favor de los usuarios, sino que se destina a la consecución de las finalidades específicas de la entidad A, de acuerdo con lo establecido en sus estatutos.

La atribución correspondiente a las entidades consorciadas, según los estatutos de la entidad A, es la siguiente:

- Para la constitución y funcionamiento de la entidad A, las aportaciones a realizar dependen del porcentaje de representación en la Asamblea General.
- Los gastos relativos al funcionamiento de la integración tarifaria en Gipuzkoa, se financian de modo específico, ya que son gastos relacionados con dicho proyecto, si bien no se desvían significativamente del porcentaje de representación de cada entidad en la Asamblea General.

La entidad A se encuentra matriculada a efectos de IAE en el epígrafe 847 relativo a servicios de consultoría del Anexo I del Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril, por el que se apruebe el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas ("DFN 1/1993"), que comprende el asesoramiento, información y resolución de consultas sobre actividades industriales y económicas en general.

## 1.2. Identificación del resto de personas 1 entidades

- a) Consorcio de Transportes de Bizkaia ("CTB")

El CTB se constituyó mediante Ley 44/75, como entidad local con personalidad jurídica propia e independiente de las entidades consorciadas, participando en el mismo, el Gobierno Vasco, la Diputación Foral de Bizkaia, el Ayuntamiento de Bilbao y demás Ayuntamientos a los que afecta

el paso del Ferrocarril Metropolitano de Bilbao.

Entre sus finalidades está el fomento y coordinación del transporte público dentro de su área territorial y, en su caso, la armonización de aquel que se realice en territorios limítrofes.

Al amparo de sus competencias, el CTB ha desarrollado e implantado la tarjeta BARIK en los distintos modos de transporte públicos de Bizkaia.

b) Centro de Compensación de la tarjeta BAT en Araba ("CCA")

En el Territorio Histórico de Araba con motivo de la implantación de la tarjeta BAT, válida para los distintos modos de transportes de Vitoria-Gasteiz, y hasta que se constituya la futura Autoridad Territorial del Transporte de Álava ("ATTA"), se designó a la sociedad pública Euskotrenbideak Ferrocarriles Vascos, S.A. ("Euskotren"), como Centro Compensador o Ente Gestor de la tarjeta BAT.

Dicha entidad actúa como organismo compensador de las distintas transacciones realizadas entre los distintos modos de transporte.

c) Operadores de transporte

A los efectos de la presente consulta tributaria, los operadores son aquellos encargados de la efectiva prestación del servicio de transporte a favor del usuario o destinatario final del mismo.

Con carácter general, los operadores de transporte operan en un ámbito territorial (municipio o provincia) y se relacionan con la Autoridad Territorial del Transporte del territorio histórico al que pertenecen y donde operan.

Sin embargo, y como excepción al común de los operadores de transporte, se encuentra Euskotren que, entre otros, presta sus servicios en la línea general de ferrocarril que va desde Hendaya hasta Bilbao, la cual transcurre por varios territorios. En este caso, en función del territorio y tarjeta utilizada para el pago de los servicios, Euskotren actuará de una forma distinta.

d) Usuarios

Se entenderá como tales a los destinatarios finales de la prestación de servicios de transporte, los cuales pagan el servicio mediante la utilización de las tarjetas BARIK, MUGI y BAT, promovidas y gestionadas por cada una de las autoridades territoriales de transporte (CTB, entidad A y CCA).

## 2. DESCRIPCIÓN DE LA OPERACIÓN

### 2.1. Operativa actual del sistema de integración tarifaria en el transporte público colectivo

a) Territorio Histórico de Gipuzkoa: entidad A

La operativa de integración tarifaria en el transporte público colectivo de Gipuzkoa consiste en que el servicio de transporte es prestado directamente por el operador al usuario y la entidad A se encarga, básicamente, de la recaudación del importe del billete, mediante el control de la tarjeta MUGI, así como de la posterior distribución de las cantidades correspondientes entre los diferentes operadores en función de los servicios efectivamente prestados a los usuarios, mediante un sistema de compensaciones. No se encarga, por tanto, de la emisión del título multimodal, ni le corresponde ingreso alguno derivado de la prestación del servicio de transporte.

La tarjeta MUGI tiene las siguientes particularidades:

- Constituye un medio de pago en virtud del cual los usuarios sustituyen dinero real por dinero virtual que, eventualmente, podrán destinar al pago del servicio de transporte prestado por los operadores.

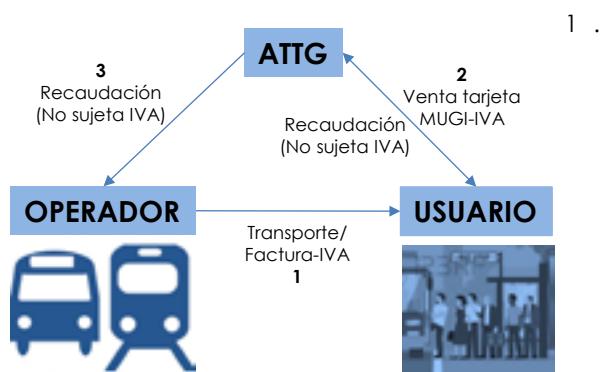
- El operador que prestará el servicio de transporte es desconocido hasta el momento en que se produzca.

- Al margen del pago de servicios de transporte (autobús, tren, tranvía, etc.), la tarjeta MUGI sirve también para la utilización de vehículos o bicicletas.

- El saldo de la tarjeta MUGI puede ser devuelto en cualquier momento.

De esta forma, en la medida en que el destino del saldo de la tarjeta no está previamente identificado, ni tampoco el operador que efectuará el transporte y, además, su saldo puede ser devuelto, no supone el pago anticipado de ninguna prestación de servicios futura que esté predeterminada con anterioridad.

De esta forma, el régimen de integración tarifaria en el transporte público colectivo de Gipuzkoa, viene determinado por la existencia de una TRIPLE esfera de relaciones, tal como se expone gráficamente a continuación:



## OPERADORES - USUARIOS

Los operadores se encargan de la prestación del servicio de transporte a los usuarios, siendo los responsables tanto de la facturación del servicio como de la asunción de los riesgos correspondientes.

La prestación de servicios de transporte está sujeta a IVA siendo el sujeto pasivo del impuesto el operador.

## 2. ENTIDAD A - USUARIOS

Por un lado, la entidad A transmite la tarjeta MUGI a los usuarios (operación sujeta a IVA), la cual podrá utilizarse para recargar dinero (virtual) que, posteriormente podrá utilizarse para el pago de los servicios de transporte efectuados por los operadores.

Por otro, gestiona la recaudación de las recargas que los usuarios realizan en las tarjetas MUGI para, en función de la utilización de la misma, su reparto entre los diferentes operadores de transporte, mediante un sistema de compensaciones.

Estas operaciones de recarga que los consumidores realizan, únicamente supone la sustitución de dinero real por dinero virtual que queda depositado en la tarjeta MUGI. El usuario puede volver a disponer en cualquier momento del dinero previamente depositado en la tarjeta MUGI, de forma que no constituye pago anticipado alguno por la prestación de servicio de transporte y, por tanto, se trata de una operación no sujeta a IVA.

## 3. ENTIDAD A - OPERADORES

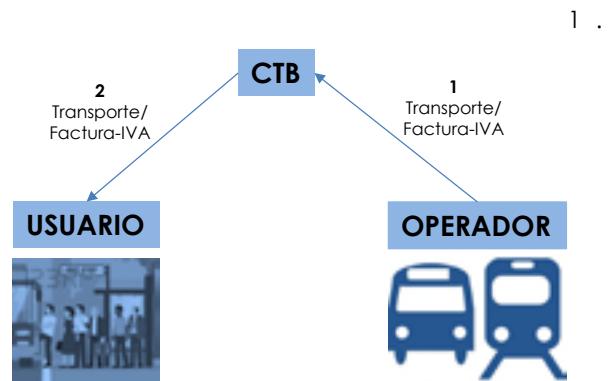
La entidad A realiza las tareas de recaudación a través de la tarjeta MUGI, canalizando y distribuyendo los ingresos que percibe en función de las "cancelaciones" derivadas del uso de la tarjeta MUGI realizado por los usuarios en los servicios de transporte prestados por los diferentes operadores.

En la medida en que entre la entidad A y los operadores únicamente existe un flujo monetario derivado de las compensaciones por las prestaciones de servicios que son abonados por los usuarios a través de la tarjeta MUGI, no existe entre ellas operación alguna sujeta a IVA.

En definitiva, la entidad A no realiza una intermediación entre los operadores materiales del transporte y los destinatarios finales. En última instancia es el transportista quien presta directamente el servicio, con la asunción de riesgos correspondiente y, quién en su caso, expide factura por el servicio de transporte al destinatario final.

### b) Territorio Histórico de Bizkaia: CTB

Como particularidad, en Bizkaia, debe tenerse en cuenta que, a diferencia de Gipuzkoa, el CTB asume la gestión del título de transporte, así como su emisión y distribución. Así, el régimen de integración tarifaria en el transporte público colectivo de Bizkaia, determina la existencia de una DOBLE esfera de relaciones:



## OPERADORES - CTB

Los operadores materiales del transporte prestan un servicio de transporte al CTB. Por esta prestación de servicios, los operadores de transporte facturan al CTB repercutiendo el IVA correspondiente.

## 1. CTB - USUARIOS

El CTB actúa como intermediaria en la prestación de servicios de transporte, cuyo cobro se efectúa a través de la tarjeta BARIK (anteriormente también mediante la tarjeta "Ceditrans").

Así, el CTB presta un servicio de transporte al usuario final, repercutiendo IVA por la prestación de servicio de transporte.

A diferencia de lo que ocurre en Gipuzkoa donde el usuario sustituye dinero real por dinero virtual, en Bizkaia, con la recarga de la tarjeta BARIK, el usuario está pagando, de forma anticipada, el servicio de transporte que va a ser efectuado por parte del CTB. De esta forma, el CTB, como sujeto pasivo, repercute IVA a los usuarios por el pago anticipado de dicho servicio.

En definitiva, el CTB actúa como intermediario en nombre propio en la prestación de servicios transporte, en el sentido de que recibe y presta el mismo servicio de transporte. De esta forma, los operadores materiales del transporte facturan directamente al CTB y éste a los destinatarios finales del servicio de transporte:

La operativa del sistema de integración tarifaria en el transporte público colectivo de Bizkaia, tiene su fundamento a efectos fiscales en la contestación a consulta vinculante de la Diputación Foral de Bizkaia de 9 de febrero de 1998, que dispone lo siguiente:

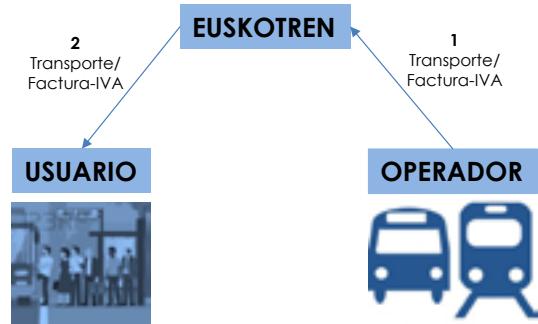
*“(...) En las operaciones realizadas existen dos prestaciones de servicios. El Consorcio presta un servicio en nombre propio al emitir el documento Ceditrans. A su vez, los operadores prestan un servicio de transporte al Consorcio. (...). Cada uno de los sujetos pasivos tiene que emitir factura por los servicios prestados y llevar los libros registros correspondientes así como*

*presentar las declaraciones del Impuesto en las que se harán constar los impuestos repercutidos y soportados”.*

## c) Territorio Histórico de Álava: CCA

El modelo de Álava es muy similar al de Bizkaia (ver apartado 2.1.b) anterior) con la particularidad de que, hasta el momento en que se constituya la futura ATTA, la entidad que intermedia en la prestación del servicio de transporte entre los operadores y los usuarios es Euskotren, siendo esta la que emite la factura al destinatario final del servicio.

Gráficamente, en Álava el esquema de funcionamiento sería el siguiente:



## d) Línea General de ferrocarril de Euskotren (Hendaya-Bilbao)

Dada la singularidad del servicio de transporte prestado por Euskotren que cuenta con la línea de ferrocarril que une Hendaya con Bilbao y que, dentro de la CAPV, pasa por los territorios de Bizkaia y Gipuzkoa, su operativa es diferente a la seguida por parte del resto de operadores.

En este caso y, a los efectos que aquí interesan, con independencia del lugar en el que se preste el servicio de transporte (i.e. Bizkaia o Gipuzkoa), si el billete se abona

mediante la tarjeta MUGI, la operativa a seguir en cuanto a facturación será la descrita en el apartado 2.a) anterior. Es decir, Euskotren facturará directamente al usuario final el servicio de transporte, repercutiendo el IVA correspondiente, sin que, en ningún caso se requiera la intervención de la entidad A.

## 2.2. Convenio de colaboración entre el CTB, la entidad A y la CAA para la interoperabilidad de las tarjetas BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi

En 2003 se creó la Autoridad de Transporte de Euskadi ("ATE"), quien buscando la armonización en las distintas facetas del transporte público de la Comunidad Autónoma de Euskadi, auspicia el proyecto de interoperabilidad de las distintas tarjetas de transporte utilizadas en los Territorios de Euskadi: BARIK, MUGI y BAT, como preámbulo de la consecución de un billete único para toda la CAPV.

En desarrollo de este objetivo y tras distintas reuniones de trabajo en el seno de la ATE, el CTB, ENTIDAD A, y el CCA han alcanzado un consenso, a efectos de permitir la interoperabilidad de sus respectivas tarjetas en todos los territorios, traspasando el ámbito territorial natural propio de cada entidad emisora, y permitiendo la utilización de los monederos de transporte contenidos en cada tarjeta en todos los territorios de la CAV, avanzando así en la creación de un monedero de transporte único, universal en Euskadi.

En el marco del referido plan de interoperabilidad de las tarjetas en los tres territorios, el CTB, Entidad A y el CCA están en la actualidad ultimando las negociaciones para la suscripción de un Convenio de Colaboración, cuyo borrador se adjunta como Anexo IV a este escrito.

Dada la complejidad de la línea general de Euskotren / Ferrocarriles Vascos, por ser el único modo de transporte con dos sistemas tarifados distintos aun cuando se trata de una línea ferroviaria continua que transcurre

por dos territorios, ésta tendrá un tratamiento especial que se desarrollará en un anexo que se incorporará al referido Convenio.

Según se desprende del borrador de Convenio de colaboración entre las tres autoridades territoriales del transporte, el objetivo que se persigue es tratar que las diferentes tarjetas (i.e. MUGI, BARIK y BAT) sean válidas en todos los territorios históricos.

Asimismo y, con la excepción de la Línea General de Euskotren, se proyecta que las relaciones con los usuarios y los operadores materiales del transporte sean siempre con la autoridad Territorial del Transporte natural de su territorio histórico. Por tanto, esta situación supondría la existencia de flujos monetarios y facturaciones entre las diferentes autoridades territoriales del transporte, bajo el sistema de compensaciones.

A este particular se refiere la cláusula nº 5 del Convenio de colaboración, que se reproduce a continuación:

*La utilización de una tarjeta en otros territorios distintos del suyo propio genera flujos de información y transacciones económicas cruzadas que deben ser suministrados y liquidadas, respectivamente, sin desvirtuar el "status quo" existente.*

*Cuando una persona usuaria viaje con una tarjeta en un operador de transporte de un territorio ajeno al de la entidad emisora, el importe de este viaje (cancelación) será abonado al operador de transporte por la entidad de su territorio propio. Es decir, sin alterarse el régimen actualmente existente, aunque, dicha entidad reclamará el importe de tal cancelación abonada a su operador, a la entidad emisora de la tarjeta con la que la persona usuaria ha viajado.*

*La tarifa que se descuento a la persona usuaria por la realización del viaje será la misma que la entidad del territorio abonará a la empresa operadora y a su vez será coincidente con la cuantía que ésta reclamara a la entidad*

emisora de la tarjeta con la que el usuario haya viajado, salvo en el caso del dinero virtual de MUGI en el que el sistema a implementar incrementará el valor consumido del viaje en dinero real en los usos cruzados de tarjeta, realizando los cálculos correspondientes de adaptación de dinero virtual al dinero real, considerando el coste efectivo del viaje.

En consecuencia, considerando la diferente forma de operar en cada territorio, el Convenio de colaboración entre las diferentes entidades para implantar la interoperabilidad de las tarjetas BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi, puede generar distorsiones en cuanto a las diferentes relaciones que existen entre los operadores materiales de transporte y las autoridades territoriales naturales de cada Territorio Histórico, para cuyo esclarecimiento desde el punto de vista tributario, la entidad A está interesada en formular la presente consulta tributaria .

### **2.3. Operativa derivada de la implantación de interoperabilidad de las tarjetas, BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi.**

El Convenio de colaboración entre el CTB, CCA y Entidad A tiene como premisa principal que los usuarios puedan utilizar cualquiera de las tarjetas (BARIK, MUGI o BAT) indistintamente en los tres territorios (Bizkaia, Álava y Gipuzkoa). Asimismo, para llevar un control y gestión adecuado de las tarjetas, requiere que tanto usuarios como operadores únicamente se relacionen con la autoridad "natural" de su territorio.

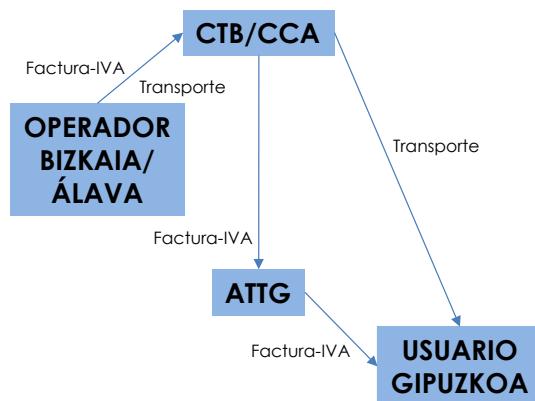
Considerando que el sistema operativo implementado por el CTB y el CCA, es diferente al implementado en Gipuzkoa por la ATTO, con la finalidad de que ambos sistemas puedan convivir sin que afecte a las relaciones u operativa existente con anterioridad, el esquema de funcionamiento propuesto, desde el punto de vista de la ATTO y los operadores y usuarios guipuzcoanos, supone una distinción en función de la tarjeta de transporte y el territorio en que se utilice, a saber:

#### **I. OPERADOR GIPUZKOA à USUARIO GIPUZKOA**

La prestación de servicios de transporte por un operador guipuzcoano a favor de un usuario guipuzcoano, cuyo servicio es pagado a través de la tarjeta MUGI de la entidad A, seguirá la operativa descrita en el apartado 2.1.a).

#### **2. OPERADOR BIZKAIA O ALAVA à USUARIO GIPUZKOA:**

La prestación de servicios de transporte por un operador de Bizkaia o Álava a favor de un usuario de Gipuzkoa, cuyo servicio es pagado con la tarjeta MUGI sería el siguiente:



Por esta operación, el operador material del transporte en Bizkaia o Álava emitiría una factura a su autoridad de transporte territorial o centro de compensación natural (CTB o CCA), en concepto de prestación de servicio de transporte.

Seguidamente, el CTB o el CCA emitiría una factura a la entidad A (debido a que estos son prestadores de servicios de transporte en nombre propio) y la entidad A descontaría de la tarjeta MUGI del usuario, el importe del servicio de transporte prestado en el otro territorio, Bizkaia o Álava, (IVA incluido).

Es decir, en relación con esta prestación de servicios, la entidad A actuaría como intermediadora refacturando a los usuarios guipuzcoanos el servicio prestado en Bizkaia o

Álava y que le ha sido facturado, a su vez, por la autoridad de transporte territorial o el centro de compensación (CTB o CCA).

### 3. OPERADOR GIPUZKOA A USUARIO BIZKAIA O ÁLAVA:

La prestación de servicios de transporte por un operador guipuzcoano a favor de un usuario de Bizkaia o Álava, cuyo servicio es pagado con la tarjeta BARIK o la BAT sería el siguiente:

En este caso, en la medida en que el Convenio de colaboración no posibilita una relación directa entre los operadores materiales del transporte de un territorio y los usuarios de otro territorio, el transportista guipuzcoano, en lugar de facturar al destinatario final del transporte, deberá facturar a la entidad A que, a continuación repercutiría a la autoridad territorial del transporte del territorio del usuario, el importe del servicio de transporte.

Nótese que, en este caso, se plantea una doble configuración en la actividad de la entidad A distinguiendo dos supuestos diferentes:

- El primero de ellos, de mera recaudadora, según el esquema que ha venido siguiendo hasta la fecha y,
- por otro lado, como refacturadora de la prestación de servicios efectuada bien por (i) los operadores de Gipuzkoa o (ii) por el CTB / CCA con origen en la prestación de servicios de transporte efectuada por los operadores de Bizkaia o Álava.

Esta nueva operativa no supone la asunción por parte de la entidad A de los riesgos relativos a la prestación de servicios de transporte, los cuales quedarán debidamente delimitados en los contratos de adhesión a suscribir con los operadores, ni tampoco al precio del servicio de transporte que los usuarios deben abonar. Así, las funciones de la entidad A se limitan al cumplimiento de su finalidad y, en concreto, a la consecución de una red de transporte público racional, coordinado y eficiente.

Teniendo en cuenta los antecedentes y operativa descrita para la implantación de la interoperabilidad de las tarjetas, BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi, y con la excepción que, en su caso, resulte aplicable a la línea general de ferrocarril de Euskotren, la entidad A desea conocer si el esquema de refacturación propuesto en el presente apartado es correcto a efectos del IVA. Igualmente, desea conocer si la asunción de este esquema supondrá para la entidad A el ejercicio de una actividad económica y, en su virtud, la obligación de darla de alta en la matrícula del Impuesto sobre Actividades Económicas.

### CUESTIÓN PLANTEADA

Se plantea mediante el presente escrito una consulta sobre el régimen que en el IVA debe aplicar la entidad A como consecuencia de la aplicación del Convenio de colaboración entre el CTB, la entidad A y el CCA, para establecer las condiciones para implantación de la interoperabilidad de las tarjetas, BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi.

En particular, las cuestiones tributarias sobre la que se plantea consulta tributaria vinculante son:

- Si a efectos del IVA, cabría distinguir una doble operativa en virtud de la cual, la entidad A, actúa: (i) como mera recaudadora de las cantidades debidas por los usuarios guipuzcoanos que utilizan la tarjeta MUGI para el pago de los servicios de transporte prestados por los operadores de transporte de Gipuzkoa, y (ii) como intermediaria en la refacturación de los servicios de transporte prestados bien por los operadores de Bizkaia o Álava a los usuarios guipuzcoanos que utilicen la tarjeta MUGI, o bien por los operadores guipuzcoanos que prestan su servicio a usuarios de otros territorios que utilicen la tarjeta BARIK o BAT.
- Si la refacturación de los servicios de transporte por parte de la entidad A, supone conforme a lo dispuesto en el artículo 11.dos.15º del Decreto Foral

102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("DFIVA"), que preste un servicio en nombre propio y, por tanto, se entienda que recibe y presta el mismo servicio por el cual deberá soportar y repercutir el IVA correspondiente, así como proceder a la emisión de factura.

- Si la entidad A debería darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas ("IAE") por la refacturación de los servicios de transporte y, en caso afirmativo, con qué epígrafe de las tarifas del IAE reguladas en el Anexo I del Decreto foral Normativo 1/1993 de 20 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, debería darse de alta.

#### **Tributación en el IVA de las operaciones de mediación en las prestaciones de servicios**

El artículo 11 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la normativa fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ("DFIVA"), establece que:

*"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con este Decreto Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.*

*Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios:*

*(...)*

*8.º Los transportes.*

*(...).*

*15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre*

*propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios".*

Del referido precepto, en relación con la mediación, pueden extraerse dos escenarios en función de la forma en que actúe el mediador y las responsabilidades que asuma, a saber:

1. Mediación en nombre ajeno: se considerarán como prestaciones de servicios las actuaciones de los comisionistas en los contratos de comisión por compra o venta, siempre que actúen en nombre ajeno. En este caso el comitente entrega los bienes al adquirente, siendo el comisionista un mero intermediario.
2. Mediación en nombre propio: en este caso, si la mediación se produce en relación con una prestación de servicios, se entiende que se ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios. Por consiguiente, en este último caso, se producen dos servicios independientes:
  - En las prestaciones de servicios por cuenta de terceros uno del comitente al comisionista y otro del comisionista al cliente.
  - En las adquisiciones de servicios por cuenta de terceros uno del proveedor del servicio al comisionista y otro del comisionista al comitente.

Como se expondrá a continuación, el criterio de la Dirección General de Tributos ("DGT") que las cantidades que son objeto de refacturación por un intermediario, aunque dicha operativa no suponga beneficio alguno, suponen que se esté prestando un servicio en nombre propio y, como tal, debe expedirse factura con IVA por la prestación de servicios en la que se participa.

#### **Impuesto sobre Actividades Económicas**

El apartado primero del artículo 1 del Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril, por el que

se apruebe el 'Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas dispone lo siguiente:

"1. El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en el Territorio Histórico de Gipuzkoa de actividades empresariales profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificados en las tarifas del Impuesto".

A continuación, el artículo 2 del DFN 1/1993 regula que:

"1. Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Es decir, para que una actividad económica constituya hecho imponible del impuesto, es preciso que tal ejercicio se produzca con carácter empresarial, profesional o artístico, lo cual sucede cuando el ejercicio de la actividad suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Con motivo de la implantación de la interoperabilidad de las tarjetas BARIK, MUGI y BAT en la Comunidad Autónoma de Euskadi y, para el cumplimiento del Convenio de colaboración con el CTB y la CCA, la entidad A va a tener que intermediar, en determinados supuestos (ver apartado 2.3) en la refacturación de los servicios de transporte prestados por los operadores y que son pagados por los usuarios a través de las referidas tarjetas.

Sin embargo, la entidad A no va a destinar medios materiales ni humanos a los adicionales para llevar a cabo la citada operativa, ni va a actuar con la finalidad de intervenir en la

producción o distribución de bienes o servicios, sino simplemente en cumplimiento de su fin de favorecer la movilidad accesible y de calidad de la ciudadanía en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. Por tanto, entiende que no debería darse de alta en otro epígrafe del IAE con motivo de dicha operativa, al no producirse el hecho imponible del Impuesto.

## CONTESTACIÓN

### Impuesto sobre el Valor Añadido

La entidad A, tal y como se desprende del escrito de consulta, es un Consorcio conformado por la Diputación Foral de Gipuzkoa, el Gobierno Vasco, el Ayuntamiento de Donostia-San Sebastián, el Ayuntamiento de Irún, el Ayuntamiento de Errentería, el Ayuntamiento de Eibar, el Ayuntamiento de Zarautz, el Ayuntamiento de Arrasate-Mondragón, el Ayuntamiento de Hernani y el Ayuntamiento de Lasarte-Oria, cuya finalidad es cohesionar todo el Territorio Histórico de Gipuzkoa a través de un modelo de transporte sostenible, así como apoyar los objetivos de las administraciones públicas en materia de movilidad. Su cometido es favorecer la movilidad accesible y de calidad de la ciudadanía en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. Entre sus objetivos se contempla el de promover una red de transportes única e integral, fomentando e impulsando la coordinación de los servicios, redes y tarifas y la puesta a disposición de las personas usuarias de una mejor oferta.

Para la consecución de dicho objetivo, según se indica en la consulta, la entidad A ha implantado y gestiona en la actualidad la tarjeta MUGI que, mediante un sistema tarifario unificado, permite viajar en todos los medios de transporte guipuzcoanos con un único soporte. Asimismo, en determinados municipios, permite el alquiler de vehículos y de bicicletas.

El uso de la tarjeta MUGI se circunscribe actualmente al Territorio Histórico de Gipuzkoa. Por un lado la entidad A transmite la tarjeta a los usuarios, la cual se podrá utilizar para recargar dinero (virtual) que, posteriormente

podrá utilizarse para el pago de los servicios de transporte efectuados por los distintos operadores que se encargan de la prestación de servicio de transporte, siendo estos últimos los responsables de la facturación del servicio y de la asunción de los riesgos correspondientes. Por otra parte, la entidad A realiza las tareas de recaudación a través de la tarjeta MUGI, canalizando y distribuyendo los ingresos que percibe en función del uso de dicha tarjeta. La entidad A se encarga por tanto de canalizar el flujo monetario entre los operadores y los usuarios del servicio de transporte.

Asimismo, en el escrito de consulta se señala que en aras del cumplimiento del objetivo indicado la entidad A ha firmado junto con el Consorcio de Transportes de Bizkaia (en adelante CTB) que ha implantado la tarjeta BARIK para el Territorio Histórico de Bizkaia y Euskotrenbideak/Ferrocarriles Vascos, SA (en adelante ET/FV) como responsable del Centro de Compensación de la tarjeta BAT en Araba (en adelante CCA), un convenio para la interoperabilidad de las tarjetas que son utilizadas como medio de pago en la red de transporte de cada Territorio Histórico, y se plantea de cara a la materialización de dicho convenio la siguiente operativa, dependiendo de quienes sean los usuarios y los operadores del servicio de transporte:

#### 1. OPERADOR DE GIPUZKOA Y USUARIO DE BIZKAIA O ÁLAVA

El transportista guipuzcoano prestador del servicio de transporte deberá facturar por esta prestación a la entidad A, y a continuación será ésta la que refacture dicho servicio al CTB y al CCA. El usuario pagará el servicio con la tarjeta BARIK o la BAT.

#### 2. OPERADOR DE BIZKAIA O ÁLAVA Y USUARIO DE GIPUZKOA

En este caso, serán el CTB o el CCA los emisores de una factura a la entidad A que a su vez refacturará al usuario guipuzcoano por el servicio de transporte, procediendo a descontar de la tarjeta MUGI el importe del servicio.

En definitiva, se plantea de cara al futuro un doble escenario en el uso de la tarjeta MUGI:

#### 1. Su utilización en Gipuzkoa implica una triple relación:

- Entidad A vende al usuario la tarjeta MUGI.
- El operador de transporte presta el servicio de transporte al usuario.
- Entidad A canaliza los flujos monetarios entre el usuario de la tarjeta MUGI y el operador por la prestación del servicio.

#### 2. La utilización de la tarjeta en los otros Territorios Históricos deriva en las siguientes operaciones:

- El pago del servicio de transporte con la tarjeta MUGI genera una factura del operador del transporte al CTB o al CCA.
- A continuación el CTB o el CCA facturan dicho servicio a la entidad A.
- Finalmente, la entidad A factura el transporte al usuario del mismo.

Y también se configura una nueva situación, cual es la del uso por usuarios vizcaínos y alaveses de los servicios de transporte prestados por operadores guipuzcoanos, del cual surgen las relaciones siguientes:

- El prestador del servicio de transporte facturará a la entidad A.
- La entidad A, a su vez, facturará a su vez al CTB o al CCA.
- El CTB y el CCA finalmente facturarán al usuario.

Llegados a este extremo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente:

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 artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

“Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.

(...)

Dos. 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.

(...).”.

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al Consorcio consultante, que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene 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.

Por otra parte en relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las Administraciones Públicas, el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido:

“8º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria. A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.
- c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

a') Telecomunicaciones.

b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.

c') Transportes de personas y bienes.

d') Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.

e') Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.

f') Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.

g') Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.

h') Almacenaje y depósito.

i') Las de oficinas comerciales de publicidad.

j') Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.

k') Las de agencias de viajes.

l') Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.

m') Las de matadero.".

Las prestaciones de servicio se definen en el artículo 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

8.º Los transportes. (...).

15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente

o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.

(...)."

Asimismo, el artículo 91.Uno.2.1º de la normativa del IVA contempla la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a los servicios de transportes de viajeros y sus equipajes.

A la vista de lo expuesto, cabe concluir:

1.- En relación a la actividad relacionada con las recargas de las tarjetas MUGI y las transferencias de dinero derivadas de su uso, a juicio de esta entidad A no realiza ninguna entrega de bien ni prestación de servicios ni a los usuarios ni a los operadores o prestadores del servicio de transporte, más bien, la entidad A actúa en la consecución de los objetivos establecidos en su constitución, con el objeto de alcanzar la finalidad perseguida por las Administraciones Públicas que la conforman, en aras del interés público.

Al margen de la propia venta de las tarjetas MUGI, en aplicación del artículo 7.8.º de la Ley 37/1992, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por el Consorcio consultante a favor de cualquiera de las Administraciones Públicas de las que dependa, o de otra Administración pública íntegramente dependiente de las anteriores, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra del consultante, por lo que cabe concluir que las operaciones que la entidad A realiza como organismo compensador de las distintas transacciones realizadas entre los distintos medios de transporte en el ámbito territorial guipuzcoano y en relación a los usuarios y operadores de transporte guipuzcoanos no constituyen operaciones sujetas al impuesto.

2.- En lo que respecta a la actuación de la entidad A en los supuestos derivados del Convenio de Colaboración entre el CTB, CCA

y ENTIDAD A que tiene como premisa principal que los usuarios puedan utilizar cualquiera de las tarjetas MUGI, BARIK o BAT en Gipuzkoa, Bizkaia o Araba indistintamente, esta Hacienda Foral considera que la entidad A opera en nombre propio cuando actúa entre operadores y usuarios de diferente territorio, mediando entre los prestadores del servicio de transporte y los usuarios, prestando el mismo servicio de transporte que recibe:

- Cuando la entidad A media por cuenta propia entre un operador de Bizkaia o Álava a favor de un usuario de Gipuzkoa, la entidad A recibe por parte del CTB o del CCA el mismo servicio de transporte que éste presta al usuario guipuzcoano.
- Cuando la entidad A media por cuenta propia entre un operador de Gipuzkoa a favor de usuario de Bizkaia o Alava, la entidad A recibe por parte de los operadores guipuzcoanos el mismo servicio de transporte que éste presta al CTB o al CCA.

Los servicios de transporte descritos prestados por la entidad A estarán, en todo caso, sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido sin que les resulte de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 7 de la Ley del IVA, sino la sujeción expresa recogida en el mismo precepto. Por lo tanto, la entidad A deberá facturar dichos servicios a los usuarios guipuzcoanos, al CTB o al CCA, según el caso, repercutiendo el tipo impositivo reducido del 10 por ciento en concepto de IVA.

### **Impuesto sobre Actividades Económicas**

Referente al Impuesto sobre Actividades Económicas se informa de lo siguiente:

El Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril por el que se apruebe el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) dispone en su artículo 1 lo siguiente:

"1. El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo

hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del Impuesto.

(...) ....."

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, cuando en su regla 2<sup>a</sup> establece que:

*"El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."*

No obstante, el artículo 5.1. a) del Decreto Foral Normativo 1/1993 de 20 de abril por el que se apruebe el Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas dispone que:

*1. Están exentos del Impuesto:*

*a) El Estado, la Comunidad Autónoma del País Vasco, la Diputación Foral de Gipuzkoa y las Entidades Municipales, así como los organismos autónomos y entidades de derecho público de análogo carácter de las citadas Administraciones Públicas territoriales.*

En este sentido, el Decreto Foral 80/1991 de 19 de noviembre, por el que se regulan determinados aspectos en relación con la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas regula en su artículo 4 referente a la declaración de alta que:

*"Artículo 4. Declaraciones de alta.*

*1. Los sujetos pasivos del Impuesto están obligados a presentar una declaración de alta por cada cuota mínima municipal, provincial o especial estatal que estén obligados a satisfacer*

*con independencia de que se les reconozca o no el derecho a exención.*

*Quedarán exceptuados de la obligación de presentar referida en el párrafo anterior los sujetos pasivos a los que se refieren las letras a), d) e i) del número 1 del artículo 5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobado por el Decreto Foral Normativo 1/1993, de 20 de abril".*

Vistos los estatutos de la entidad Autoridad Territorial del Transporte de Gipuzkoa se observa que, se constituye bajo la forma jurídica de consorcio en los términos previstos en la Norma Foral 6/2007 de 10 de abril, reguladora de las entidades de ámbito supramunicipal del Territorio Histórico de Gipuzkoa y que según dispone en el artículo 3.1 de los estatutos:

*"La Autoridad Territorial del Transporte de Gipuzkoa constituye una entidad de derecho público de naturaleza administrativa, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus finalidades."*

Por lo que, tratándose de una entidad de derecho público de naturaleza administrativa, este Servicio de Tributos Locales -Sección IAE- considera que la entidad Autoridad Territorial del Transporte de Gipuzkoa no debe constar dada de alta en la matrícula del impuesto sobre Actividades Económicas por los servicios que pueda prestar.

Nota final aclaratoria: A pesar de que en el escrito de consulta indican que la entidad A se encuentra matriculada a efectos de IAE en el epígrafe 847 relativo a servicios de consultoría, debe indicarse que esta actividad fue dada de baja con fecha de efectos 31 de diciembre de 2013.

**CONSULTA 2016.12.5.1. IVA: Condiciones para la exención o aplicación de un tipo reducido en el IVA en relación con la prestación de diversos servicios en el ámbito de la educación sexual (educación, formación y reciclaje profesional, asesoramiento, terapia, atención telefónica personalizada).**

**HECHOS PLANTEADOS**

La consultante se encuentra incluida en el censo del Impuesto sobre el Valor Añadido como exenta por las actividades de formación en sexología y en el Régimen General por otras operaciones que realizan.

Según detallan en el escrito presentado realizan las siguientes actividades:

- 1.- De educación sexual dirigidas a todo tipo de colectivos (infancia, juventud personas de la tercera edad, personas con discapacidad...)
- 2.- Formación y reciclaje profesional de agentes sociales que trabajan o conviven con grupos vulnerables o en riesgo de exclusión social sobre diferentes temas en el ámbito sexual, erótico o convivencial.
- 3.- Asesoramiento sexual. Según indican no persigue curar.
- 4.- Terapia sexual

Asimismo indica en el escrito que a efectos del citado impuesto debe considerarse persona joven hasta los 30 años, incluso los 35.

Por último, la consultante gestiona los servicios de atención sexológica personalizada y telefónica realizados en la asesoría de sexualidad para jóvenes que ofrece el Ayuntamiento de Vitoria-Gasteiz de forma gratuita a todos los jóvenes de entre 14-30 años, por los que están repercutiendo el tipo impositivo del 21% por la dificultad de controlar las edades de los jóvenes asistidos.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

- 1.- Exención por el Impuesto sobre el Valor Añadido o en su defecto aplicación del tipo reducido a los servicios consultados.
- 2.- Caso que proceda exención o tipo reducido forma de proceder para la aplicación.

**CONTESTACIÓN**

**Cuestión 1ª Planteada**

1.- El artículo 20.Uno. 9º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), dispone que estarán exentas del mencionado impuesto las siguientes operaciones:

“9º. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de posgrados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

La exención no comprenderá las siguientes operaciones:

- a) Los servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes. En ningún caso, se entenderán comprendidos en esta letra los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes.
- b) Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.

- c) Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos relativas a los permisos de conducción de vehículos terrestres de las clases A y B y a los títulos, licencias o permisos necesarios para la conducción de buques o aeronaves deportivos o de recreo.
- d) Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso."

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, establece que tendrán la consideración de entidades privadas autorizadas a efectos de lo dispuesto en el artículo 20, apartado uno, número 9º de la Norma, aquellos centros educativos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate.

En consecuencia con todo lo anterior, la exención prevista en el artículo 20.Uno. 9º de la Norma, está supeditada al cumplimiento de dos requisitos:

- a) Un requisito subjetivo, es decir, que las citadas actividades sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades.

La referencia a las entidades privadas autorizadas previsto en el artículo 20.Uno. 9º de la Norma, debe interpretarse, en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad privada autorizada o centro de enseñanza en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea

por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable.

- b) Un requisito objetivo. La enseñanza es aquella actividad que supone la transmisión de conocimientos y de competencias entre un profesor y los estudiantes, acompañada, además, de un conjunto de otros elementos que incluyen los correspondientes a las relaciones que se establecen entre profesores y estudiantes y los que componen el marco organizativo del centro en el que se imparte la formación, siempre y cuando dichas actividades no revistan un carácter meramente recreativo.

La exención no será aplicable, a los servicios de enseñanza que versen sobre materias no incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo.

La competencia para determinar si las materias que son objeto de enseñanza por un determinado centro educativo se encuentran o no incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo a efectos de la aplicación de la mencionada exención, corresponde al Departamento de Educación del Gobierno Vasco.

La formación relativa a la sexología y/o educación sexual es materia incluida en los planes de estudios del sistema educativo.

2.- El artículo 20.Uno. 3º de la Norma declara que estará exenta del mismo "la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los Psicólogos, Logopedas y Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas

al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas".

A tales efectos se considerarán servicios de:

- a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.
- b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.
- c) Tratamiento: servicios prestados para curar enfermedades.

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades en los términos expuestos anteriormente, prestados por profesionales médicos o sanitarios, según el ordenamiento jurídico, aunque los profesionales médicos o sanitarios que presten los referidos servicios actúen por medio de una sociedad mercantil y, ésta, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

Por el contrario, no será de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.3º de la Norma a los servicios que no reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, como son los consultados de asesoramiento.

3.- En cuanto al tipo impositivo aplicable a los servicios que no resulten exentos en virtud de lo expuesto en los puntos 1 y 2 anteriores, el artículo 90.Uno de la Norma, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Uno.2. 7º de la Norma dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a:

"7º. Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo

con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo."

El artículo 20.Uno. 8º de la Norma dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

"8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

- a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.
- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- d) Asistencia a minorías étnicas.
- e) Asistencia a refugiados y asilados.
- f) Asistencia a transeúntes.
- g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- h) Acción social comunitaria y familiar.
- i) Asistencia a ex-reclusos.
- j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- l) Cooperación para el desarrollo.

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos. “

A este respecto, se entiende por asistencia social el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el sector público o por entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad social, destinando medios económicos, personales u organizativos a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social.

En relación con el contrato que tienen con el Ayuntamiento de XXX de información sexológica a través del teléfono, la Dirección General de Tributos en la consulta nº V1609-14 de 20 de junio de 2014 ha señalado en un supuesto similar que no se consideran de asistencia social.

En consecuencia con todo lo anterior, se les informa que a los servicios sujetos y no exentos en virtud de lo expuesto en los puntos 1 y 2 les será de aplicación el tipo impositivo del:

1º.- 10 por ciento a los servicios que se presten en un marco o programa que pudiera considerarse de asistencia social.

2º.- 21 por ciento a los que no tengan la consideración de asistencia social, como son, en particular los de asesoramiento o los del servicio de información telefónica que presta al Ayuntamiento de XXX (estos además no sólo por naturaleza sino también por no estar comprendidos dentro del límite de edad que se establece).

#### Cuestión 2º Planteada

Con respecto a las exenciones de los apartados 3º y 8º del artículo 20.Uno de la Norma, si se cumplen los requisitos establecidos no se

contempla en la regulación de dichos artículos que deba realizarse ningún trámite ante esta Hacienda Foral para la aplicación de las mismas.

Todo ello sin perjuicio de las obligaciones censales que exige el Decreto Foral 3/2011, de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y obligaciones censales.

En relación a la aplicación del tipo reducido del 10% previsto en el artículo 91.Uno.2. 7º de la Norma, si se cumplen los requisitos establecidos tampoco la regulación de dicho artículo requiere la realización de ningún trámite ante esta Hacienda Foral.

**CONSULTA 2016.12.5.2. IVA: Se encuentran sujetos (y no exentos) del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios de abastecimiento de aguas y de saneamiento de aguas residuales y pluviales realizados a favor de los Ayuntamientos que conforman una Mancomunidad Municipal de Aguas.**

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Consulta sobre la sujeción a IVA de la prestación del servicio público de abastecimiento de aguas.

**CONTESTACIÓN**

1.-De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: "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 artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente: "Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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.

(...)

Dos. 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 una sociedad pública como la Consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene 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.

Por otra parte y en relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las entidades que conforman el sector público, el artículo 7.8º de la normativa del Impuesto, con la nueva redacción dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, establece que no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido: "8º. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las entidades gestoras y los servicios comunes de la Seguridad Social.

- c) Los organismos autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de encomiendas de gestión por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo.

Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- a') Telecomunicaciones.

- b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c') Transportes de personas y bienes.
- d') Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.
- e') Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
- f') Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g') Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h') Almacenaje y depósito.
- i') Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j') Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k') Las de agencias de viajes.
- l') Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones. A estos efectos se considerarán comerciales o mercantiles en todo caso aquellas que generen o sean susceptibles de generar ingresos de publicidad no provenientes del sector público.
- m') Las de matadero."

El listado de actividades que se relacionan en este artículo, como excepciones al supuesto de no sujeción, suponen la transposición del listado que se recoge en el Anexo I de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006.

Por tanto, y dado que la normativa del Impuesto (tanto en su redacción actual como en la anterior) señala expresamente que el servicio de distribución de agua estará, en todo caso, sujeto (y no exento del IVA), se confirma el planteamiento de la Consultante que indica que el servicio de abastecimiento de aguas que XXX presta a favor de los Ayuntamientos se encuentra sujeto y no exento del IVA.

En este sentido, cabe indicar que la actividad de distribución de agua sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido incluye, además del propio suministro y distribución de agua en sentido estricto, todas las operaciones relacionadas con el denominado ciclo integral del agua (fases de captación, suministro, potabilización, distribución de agua potable, alcantarillado y depuración de aguas residuales), de tal forma que cuando una Administración Pública realiza la distribución y suministro del agua incluyendo en la contraprestación de sus operaciones, además de la tasa de suministro, la tasa de saneamiento y alcantarillado, éstas también deberán formar parte de la base imponible del suministro y distribución de aguas sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido que dicha Administración Pública efectúa.

Por consiguiente, la prestación del servicio de abastecimiento de aguas y saneamiento de aguas residuales y pluviales, hasta los lugares de conexión con las redes municipales, es decir, en redes primarias, efectuadas por la consultante, abarca parte de los servicios relacionados con el ciclo integral del agua. La consultante realiza la distribución y suministro del agua incluyendo en la contraprestación de sus operaciones, además de la tarifa de suministro, la tarifa de saneamiento y de alcantarillado, debiendo éstas también formar parte de la base imponible del suministro y distribución de aguas sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En estas circunstancias, la consultante deberá repercutir sobre el destinatario de la operación la cuota de IVA correspondiente por la prestación del servicio de abastecimiento y saneamiento de aguas efectuada.

Reiterando lo dispuesto en el artículo 7.8º de la Ley 37/1992 cabe concluir que no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por una entidad del Sector Público en virtud de encomiendas de gestión, de conformidad con lo establecido en los artículos 4.1.n) y 24.6 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, cuando ostente la condición de medio propio instrumental y servicio técnico de la Administración Pública encomendante y de los poderes adjudicadores dependientes del mismo que tengan la consideración de Administración Pública en los términos previstos en la Ley 37/1992.

Asimismo, tampoco estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por una entidad del Sector Público a favor de una o varias Administraciones Públicas de las que dependa, o de otra Administración pública íntegramente dependiente de las anteriores, cuando dichas Administraciones Públicas ostente la titularidad íntegra de los mismos.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores se entiende sin perjuicio de la sujeción, en todo caso, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios incluidas dentro de la lista de las actividades a que se refiere el artículo 7.8º de la Ley 37/1992 tal y como ocurre en el presente caso.

La concreta aplicación del artículo 7.8º de la Ley 37/1992 al supuesto consultado, en el que existe una sociedad mercantil cuyo capital es de íntegra titularidad pública, perteneciendo a una Mancomunidad conformada por una serie de Ayuntamientos, determina que las prestaciones de servicios realizadas por la consultante que tengan por destinatarias a las Administraciones Públicas de que dependa, esto es, tanto a los Ayuntamientos, como pueda ser en su caso, a la propia Mancomunidad, se encontrarán, con carácter general, no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Sin embargo, esta no sujeción no alcanzará a los servicios consultados al tratarse de servicios para los que la propia normativa del Impuesto exige la sujeción al mismo.

## RESUMEN RESPUESTA

Los servicios de abastecimiento de aguas y de saneamiento de aguas residuales y pluviales realizados por XXX a favor de los Ayuntamientos que conforman la Mancomunidad Municipal de Aguas del XXX se encuentran sujetos (y no exentos) del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**CONSULTA 2016.12.5.3. IVA: Régimen del IVA de los servicios prestados por una Asociación territorial del sector ganadero a sus asociados, en un contexto en que dichos servicios son contratados en ocasiones con la Federación de Asociaciones Territoriales y, además las asociaciones territoriales perciben subvenciones públicas para la financiación de algunos de sus gastos.**

## HECHOS PLANTEADOS

### EL IVA Y LA FACTURACIÓN A LOS SOCIOS

La Asociación de XXX presta anualmente servicios a sus asociados, con objeto de lograr mejoras sectoriales comunes a todos ellos, objetivos que comparte y financia el Departamento de Promoción Económica, Medio Rural y equilibrio Territorial de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Los citados servicios son prestados por la Asociación mediante la contratación de servicios a profesionales y empresas especializadas. Entre las empresas que prestan servicios a los asociados, se encuentra la Federación constituida por las Asociaciones Provinciales.

La facturación de los servicios prestados por la Federación a las Asociaciones Territoriales (Araba, Bizkaia, Gipuzkoa) se realiza en función del número de cabezas de ganado que tienen los asociados de cada territorio. Las Asociaciones facturan a su vez, el importe de los citados servicios a cada asociado en función de su número de animales.

Toda esta facturación, de la Federación a la Asociación y de ésta a los asociados se realiza repercutiendo el 21% del IVA.

La facturación engloba una serie de servicios tendentes a la mejora genética de las razas, a la mejora en los rendimientos obtenidos, a la profilaxis y a la atención veterinaria. Por lo tanto, en todos los casos se trata de una prestación de servicios veterinarios tendentes a la protección y mejora de los rendimientos productivos de las explotaciones ganaderas.

Teniendo en cuenta lo expuesto, surge la siguiente duda:

¿Estamos ante una prestación de servicios a los asociados a facturar con IVA o estamos ante un servicio prestado a los asociados que se considera cuota y en consecuencia estaría exenta de IVA?

¿Se aplicaría el mismo criterio en los servicios prestados por las Asociaciones a los ganaderos y en los prestados por las Federaciones a las Asociaciones?

#### EL IVA Y LAS SUBVENCIONES EN FUNCIONAMIENTO

A la hora de hacer frente a sus gastos, las Asociaciones perciben subvenciones procedentes de la Diputación Foral de Gipuzkoa que tienen por objetivo la financiación de gastos de asesoría, de coordinación, de programas sanitarios, de mejora genética, etc.

Estas subvenciones se destinan en algunos casos a financiar actividades concretas y en otros sirven para pagar actividades que se podrían considerar más genéricas.

A partir de 2016, el Departamento de Promoción Económica, Medio Rural y Equilibrio Territorial de la Diputación Foral de Gipuzkoa tiene previsto modificar los Convenios de Colaboración de forma que las ayudas serán otorgadas con objeto de lograr objetivos sectoriales globales, sin asignar ayudas a objetivos concretos. Es decir, la ayuda no se desglosará en partidas estancas ligas a servicios concretos sino que la ayuda será única y condicionada a objetivos sectoriales de la propia Asociación y de los asociados.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

¿La subvención percibida dejaría de estar vinculada al precio y en consecuencia no habría en el caso de las citadas ayudas subvenciones con el IVA incluido?

Y si hubiera además operaciones exentas de IVA, tales como cuotas cobradas a socios:

¿Las subvenciones percibidas irían al denominador de la prorrata del IVA?

#### CONTESTACIÓN

El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), que regula el hecho imponible del Impuesto, establece lo siguiente:

"Uno. 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

(...)

Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. (...)"

De acuerdo con el artículo 5 de la Ley 37/1992 del IVA:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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."

(...)

Dos. 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. (...)"

Teniendo en cuenta lo dispuesto anteriormente, la Asociación consultante tendrá la condición de empresario a efectos del IVA y, en consecuencia, las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el ejercicio de su actividad empresarial estarán sujetas al referido Impuesto, tanto las realizadas a favor de sus propios asociados como las efectuadas en favor de terceros.

No obstante, el artículo 20, uno, 12º de la Ley 37/1992 del IVA, dispone que estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

"Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

La aplicación de esta exención quedará condicionada a que no sea susceptible de

producir distorsiones de competencia."

Por tanto, la Asociación consultante realizará operaciones sujetas al IVA que, no obstante, quedarán exentas de acuerdo con el artículo 20, uno, 12º anterior cuando se trate de actividades realizadas para la consecución de su finalidad específica, tengan por destinatarios a sus asociados y no se perciba por ellas una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos.

Por "cotizaciones fijadas en los estatutos" ha de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por la Asociación, que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas realizadas en interés colectivo de sus asociados, es decir, a las que todos ellos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dicho organismo con el fin de conseguir el objetivo de la Asociación, con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente.

La exención no es aplicable, en ningún caso, a las operaciones realizadas por la Asociación consultante para quienes no sean miembros de la misma, ni a las operaciones que, aun siendo realizadas para sus miembros, se efectúen mediante contraprestación distinta de las cuotas fijadas en los estatutos de la Asociación.

El mismo criterio se aplicaría a los servicios prestados por la Federación XXX a las Asociaciones.

Respecto a las subvenciones objeto de consulta cabe señalar lo siguiente:

El artículo 78 de la Ley 37/1992 del IVA establece que:

"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.

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.

(...)

Tres. No se incluirán en la base imponible:

(...)

4º Las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, no considerándose como tales, los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.

(...)"

En el escrito de consulta se indica que a partir de 2016 la Diputación Foral de Gipuzkoa tiene previsto modificar los Convenios de Colaboración de forma que las ayudas serán otorgadas para lograr objetivos sectoriales globales, sin asignar ayudas a objetivos concretos. Es decir, la ayuda no se desglosará en partidas estancas ligadas a servicios concretos sino que la ayuda será única y condicionada a objetivos sectoriales de la propia Asociación y de los asociados. En este sentido se pregunta si la subvención percibida dejaría de estar vinculada al precio.

No obstante, el consultante no aporta los Convenios de Colaboración a los que hace referencia, por lo que este Servicio no puede emitir un pronunciamiento al respecto.

Finalmente, en lo referente al cómputo de las subvenciones percibidas en el denominador de la prorrata cabe indicar lo siguiente.

El artículo 102 de la Ley 37/1992 del IVA dispone que:

"Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

(...)"

El artículo 104 de la Ley 37/1992 establece que:

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1.º En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2.º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir.

(...)

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

Tres. Para la determinación del porcentaje de deducción no se computarán en ninguno de los términos de la relación:

1.º Las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

2.º Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan gravado directamente las operaciones a que se refiere el apartado anterior.

3.º El importe de las entregas y exportaciones de los bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional.

4.º El importe de las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18.º de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención.

5.º Las operaciones no sujetas al impuesto según lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley.

6.º Las operaciones a que se refiere el artículo 9, número 1.º, letra d) de esta Ley.

Cuatro. A los efectos del cálculo de la prorrata, se entenderá por importe total de las operaciones la suma de las contraprestaciones correspondientes a las mismas, determinadas según lo establecido en los artículos 78 y 79 de

esta Ley, incluso respecto de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, en aquellas operaciones en las que la contraprestación fuese inferior a la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido deberá computarse el importe de esta última en lugar de aquélla.

(...)"

Por tanto, las subvenciones vinculadas al precio se computarán en el cálculo de la prorrata, tanto en el numerador como en el denominador de la fracción, si se corresponden con entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y, solamente en el denominador, si se trata de entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen el derecho a la deducción. Por el contrario, las subvenciones no vinculadas al precio (las de capital o las destinadas a cubrir el déficit de explotación y que se entreguen sin ninguna contraprestación a cambio y sin que se realice por la entidad ninguna operación de entrega de bienes o prestación de servicios) no formarán parte del cálculo de la prorrata.

## RESUMEN RESPUESTA

La Asociación consultante realizará operaciones sujetas al IVA que, no obstante, quedarán exentas de acuerdo con el artículo 20, uno, 12º anterior cuando se trate de actividades realizadas para la consecución de su finalidad específica, tengan por destinatarios a sus asociados y no se perciba por ellas una contraprestación distinta a las cuotas fijadas en los estatutos.

Por "cotizaciones fijadas en los estatutos" ha de entenderse todas aquellas cantidades percibidas por la Asociación, que constituyan la contraprestación de las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas realizadas en interés colectivo de sus asociados, es decir, a las que todos ellos tengan derecho por igual en tanto que integrantes de dicho organismo con el fin de conseguir el objetivo de

la Asociación, con independencia de la forma y periodicidad en que la contraprestación se instrumente.

La exención no es aplicable, en ningún caso, a las operaciones realizadas por la Asociación consultante para quienes no sean miembros de la misma, ni a las operaciones que, aun siendo realizadas para sus miembros, se efectúen mediante contraprestación distinta de las cuotas fijadas en los estatutos de la Asociación.

El mismo criterio se aplicaría a los servicios prestados por la Federación XXX a las Asociaciones.

El consultante no aporta los Convenios de Colaboración a los que hace referencia por lo que este Servicio no puede emitir un pronunciamiento sobre si las subvenciones percibidas son vinculadas al precio o no.

Las subvenciones vinculadas al precio se computarán en el cálculo de la prorrata, tanto en el numerador como en el denominador de la fracción, si se corresponden con entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y, solamente en el denominador, si se trata de entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen el derecho a la deducción. Por el contrario, las subvenciones no vinculadas al precio (las de capital o las destinadas a cubrir el déficit de explotación y que se entreguen sin ninguna contraprestación a cambio y sin que se realice por la entidad ninguna operación de entrega de bienes o prestación de servicios) no formarán parte del cálculo de la prorrata.

**CONSULTA 2017.2.7.1. IS: Sobre el cumplimiento de los requisitos previstos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, para acogerse al régimen especial del capítulo VII de su título VI -considerándose como válidos los motivos económicos indicados y subrogándose la sociedad adquirente en los créditos fiscales de las sociedades transmitentes-, en relación con una operación de reestructuración empresarial consistente en una fusión por absorción de sociedades domiciliadas en territorios forales diversos que pertenecen a un grupo que tributa en régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades y que están íntegramente participadas de forma directa por el mismo socio, que es asimismo quien ostenta la condición de dominante del grupo y que se encuentra sujeto a la normativa del IS de un territorio histórico diferente al de sus sociedades participadas que son objeto de fusión.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La sociedad (G), domiciliada en Bizkaia, ostenta, desde que se constituyeron e iniciaron su actividad, el 100% de las participaciones de las sociedades (A), (C), con domicilios la primera en Araba y las dos últimas en Gipuzkoa.

Desde el ejercicio 2016 el grupo de empresas al que pertenecen las cuatro sociedades aplica el Régimen de Consolidación Fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

La actividad del grupo es el comercio mayor de vehículos automóviles y sus accesorios, y también su reparación.

El grupo desarrolla su actividad en los tres Territorios Históricos del País Vasco, siendo concesionarios de las marcas R y N. La sociedad (A) es la concesionaria del grupo de la marca N y actualmente opera en los tres Territorios. Las sociedades (C) comercializan la marca N en Irún y Eibar, respectivamente.

Las sociedades (A), (C) pretenden realizar una operación de reestructuración empresarial consistente en una Fusión por Absorción de sociedades íntegramente participadas de forma directa por el mismo socio, siendo (A) la sociedad absorbente (sin aumento de capital) y (C) las sociedades absorbidas, operación definida en el artículo 52.1 de la Ley 3/2009 de Modificaciones Estructurales de la Sociedades mercantiles y en el artículo 101.1.a) de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades.

#### CENTER

Las sociedades absorbidas (C) tienen los siguientes créditos fiscales pendientes de aplicación a 31-12-2015 que serán transmitidos a la sociedad absorbente (A):

- Bases Imponibles Negativas:

Ejercicio 2013:	3.706,75 €
Ejercicio 2014:	71.329,11 €
Ejercicio 2015:	156.714,14 €

- Deducciones con Límite:

Ejercicio 2014:	11.723,73 €
-----------------	-------------

(C)

Ejercicio 2010:	421,28 €
Ejercicio 2011:	188.466,52 €
Ejercicio 2012:	269.885,62 €
Ejercicio 2013:	103.783,27 €
Ejercicio 2014:	325.793,19 €
Ejercicio 2015:	70.537,78 €

- Deducciones con Límite:

Ejercicio 2011:	10.508,83 €
Ejercicio 2012:	339,15 €
Ejercicio 2013:	569,22 €

La operación persigue los siguientes objetivos:

1. Optimizar los recursos humanos y materiales empleados por el grupo en el desarrollo de su actividad en Gipuzkoa. Al integrarlos en una sola sociedad se evitarán duplicidades

y se incrementará la eficiencia y eficacia de los mismos en su utilización en el negocio.

2. Obtener sinergias y racionalizar las actividades desarrolladas, lo que permitirá mejorar la competitividad en el mercado.
3. Simplificar la gestión y abaratar los costes administrativos.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Si la operación descrita reúne los requisitos previstos en la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades, para acogerse al régimen especial del capítulo VII de su título VI, considerándose como válidos los motivos económicos indicados y subrogándose la sociedad adquirente en los créditos fiscales de las sociedades transmitentes.

#### CONTESTACIÓN

De los datos aportados en el escrito de consulta, se deduce que (G) es una compañía con domicilio fiscal en Bizkaia, que se encuentra sujeta a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de este Territorio Histórico. Además, dicho escrito aclara que (G), (A), (B) y (C) tributan en régimen de consolidación fiscal desde el ejercicio 2016. Por último, atendiendo a la información facilitada, también cabe concluir que G ostenta la condición de dominante del citado grupo, de modo que el mismo debe tributar, igualmente, conforme a lo previsto en la normativa vizcaína del Impuesto (conforme a lo previsto en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades -NFIS-).

En concreto, a estos efectos, el artículo 2.5 de la citada NFIS determina que: *“5. El régimen de tributación de los grupos fiscales regulado en esta Norma Foral será de aplicación a aquéllos en los que a la entidad dominante, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 1 a 3 anteriores, le sea de aplicación esta Norma Foral y siempre que a todas las entidades dependientes les sea de aplicación la normativa*

del Impuesto sobre Sociedades de cualquiera de los Territorios Históricos. En el supuesto de grupos fiscales constituidos en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 85 de esta Norma Foral, les será de aplicación el régimen de tributación establecido en esta Norma Foral si a la entidad del grupo con mayor volumen de operaciones realizado en el ejercicio anterior le resulta de aplicación lo dispuesto en esta Norma Foral y siempre que a todas las demás entidades que formen parte del grupo les sea de aplicación la normativa del Impuesto sobre Sociedades de cualquiera de los Territorios Históricos. A los efectos de lo dispuesto en este apartado, se considerarán excluidas del grupo fiscal las entidades que estuvieran sujetas a normativa de territorio común. (...)".

Mientras que el artículo 11 de la NFIS señala que: "1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: (...) b) Los grupos fiscales que tributen conforme al régimen regulado en el Capítulo VI del Título VI de esta Norma Foral. (...)"". A lo que el artículo 83 de la repetida NFIS, incluido en el Capítulo VI del Título V de la misma, añade que: "El grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente".

Consecuentemente, si G tributa según lo establecido en la normativa foral vizcaína del Impuesto sobre Sociedades, y es quien ostenta la condición de dominante del grupo fiscal integrado por ella y por las sociedades (A), (B) y (C), dicho grupo quedará igualmente sujeto a la citada normativa foral vizcaína. En cuyo caso, siendo así las cosas, esta Dirección General de Hacienda será la competente para contestar a las preguntas formuladas, incluso aun cuando las mismas afecten a compañías que, si tributaran en régimen individual, estarían sujetas a la legislación alavesa o guipuzcoana.

Las respuestas a las preguntas formuladas por las entidades comparecientes han sido elaboradas partiendo de estas premisas (de que G se encuentra sometida a la legislación vizcaína del Impuesto, y de que es quien ostenta la condición de dominante del grupo en cuestión). Una vez aclarado lo anterior, en lo que respecta

específicamente a las consultas planteadas, resulta de aplicación el artículo 101.1 de la NFIS, según el cual: "1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual: a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad. (...)".

Este precepto parte del concepto mercantil de fusión, de forma que si la operación pretendida reúne los requisitos establecidos en la normativa mercantil para ser calificada como tal fusión podrá, en principio, acogerse al régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VI de la NFIS. Todo ello, siempre y cuando, lógicamente, además cumpla las restantes condiciones exigidas al efecto.

A este respecto, el artículo 22 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, determina que: "En virtud de la fusión, dos o más sociedades mercantiles inscritas se integran en una única sociedad mediante la transmisión en bloque de sus patrimonios y la atribución a los socios de las sociedades que se extinguen de acciones, participaciones o cuotas de la sociedad resultante, que puede ser de nueva creación o una de las sociedades que se fusionan".

Asimismo, el artículo 49 de la referida Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, recoge que: "1. Cuando la sociedad absorbente fuera titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divida el capital de la sociedad o sociedades absorbidas, la operación podrá realizarse sin necesidad de que concurran los siguientes requisitos: 1. La inclusión en el proyecto de fusión de las menciones 2 y 6 del artículo 31 y, salvo que se

trate de fusión transfronteriza intracomunitaria, las menciones 9 y 10 de ese mismo artículo. 2. Los informes de administradores y expertos sobre el proyecto de fusión. No obstante, el informe de los administradores será necesario cuando se trate de una fusión transfronteriza intracomunitaria. 3. El aumento de capital de la sociedad absorbente. 4. La aprobación de la fusión por las juntas generales de la sociedad o sociedades absorbidas. (...)”.

Adicionalmente, en un caso como el que es objeto de consulta, procede tener en cuenta, igualmente, el artículo 52 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, donde se prevé que: “1. Lo dispuesto para la absorción de sociedades íntegramente participadas será de aplicación, en la medida que proceda, a la fusión, en cualquiera de sus clases, de sociedades íntegramente participadas de forma directa o indirecta por el mismo socio, así como a la fusión por absorción cuando la sociedad absorbida fuera titular de forma directa o indirecta de todas las acciones o participaciones de la sociedad absorbente. 2. Cuando la sociedad absorbida fuese titular de forma indirecta de todas las acciones o participaciones sociales en que se divide el capital de la sociedad absorbente o cuando las sociedades absorbida y absorbente estén participadas indirectamente por el mismo socio, será siempre necesario el informe de expertos a que se refiere el artículo 34 y será exigible, en su caso, el aumento de capital de la sociedad absorbente. Cuando la fusión provoque una disminución del patrimonio neto de sociedades que no intervienen en la fusión por la participación que tienen en la sociedad absorbente o absorbida, la sociedad absorbente deberá compensar a dichas sociedades por el valor razonable de esa participación”.

De la lectura conjunta de los artículos 49 y 52 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, se extraen las reglas específicas aplicables en el ámbito mercantil, entre otras operaciones, a las fusiones de sociedades participadas íntegra y directamente por una tercera entidad. Así, de dichos preceptos cabe extraer que, en estos supuestos (como el

planteado), no resulta necesario que la sociedad absorbente aumente su capital para recibir el patrimonio de las sociedades absorbidas. Por lo que, en definitiva, puede afirmarse que la operación proyectada cumplirá las condiciones exigidas desde un punto de vista mercantil para ser considerada como una fusión, incluso aun cuando no se produzca dicha ampliación de capital.

A este respecto, en principio, para la aplicación del régimen fiscal especial objeto de consulta, se exige que los socios de las sociedades que se extinguen como consecuencia de la fusión pasen a ser socios de la sociedad absorbente, tal y como señala el artículo 101.1.a) de la NFIS, donde se establece la necesidad de atribuir a los socios de las sociedades absorbidas valores representativos del capital de la absorbente.

Sin embargo, en una operación como la propuesta, en la que las sociedades absorbidas y la absorbente están íntegra y directamente participadas por el mismo socio persona jurídica, no parece absolutamente necesario que se produzca tal atribución de títulos, ya que, aun cuando no se realice dicha atribución de valores de la sociedad absorbente, al existir un mismo socio único en todas las entidades que participan en la operación (G), su situación patrimonial (la del citado socio único) no variará sustancialmente, en la medida en que seguirá participando en el mismo patrimonio que con anterioridad a la fusión, con la sola particularidad de que, tras ésta, el valor de las participaciones que tenía en las sociedades absorbidas deberá ser adicionado al valor de la participación que ostenta en la absorbente, cumpliéndose así la neutralidad requerida en el Capítulo VII del Título VI de la NFIS para la aplicación del régimen fiscal especial objeto de consulta.

Como consecuencia de todo lo anterior, cabe concluir que la operación planteada, de fusión entre sociedades íntegramente participadas de forma directa por una misma entidad, podrá acogerse al régimen especial regulado en el Capítulo VII del Título VI de la NFIS, aun cuando la absorbente no lleve a cabo ningún aumento de

capital y, por lo tanto, no se produzca ninguna atribución de valores al socio de las absorbidas, siempre y cuando, eso sí, se cumplan los requisitos mercantiles exigibles para que dicha operación pueda ser calificada como tal fusión.

De manera que, en principio, la operación propuesta podrá acogerse al régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VI de la NFIS, en la medida en que, lógicamente, cumpla las restantes condiciones requeridas al efecto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

En lo que hace referencia a la subrogación de la entidad adquirente en los derechos y en las obligaciones de las transmitentes, en las operaciones de reestructuración acogidas al régimen especial por el que se pregunta, el artículo 108 de la NFIS estipula que: "1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 101 de esta Norma Foral determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente. (...) 3. Las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente. Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente o bien cuando aquélla respecto de ésta se encuentre en alguno de los casos previstos en el artículo 42 de esta Norma Foral, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o a las participaciones que las entidades vinculadas tengan sobre la entidad transmitente y su valor contable. En ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado el deterioro de la participación de la entidad adquirente en el capital de la entidad transmitente o el deterioro de la participación de otra entidad en esta última cuando tengan una relación de vinculación a que se refiere el artículo 42 de esta Norma Foral".

De forma que, en las operaciones de fusión por absorción acogidas al régimen, se transmiten a la entidad absorbente (en el supuesto planteado, a (A)), los derechos y las obligaciones tributarias de las absorbidas (de (B) y de (C)), entre los que se encuentra el derecho a la práctica de las deducciones y a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar por parte de estas últimas.

En el caso objeto de consulta, la sociedad absorbente (A) y las absorbidas (B) y (C) forman parte de un mismo grupo de consolidación fiscal, que tributa como un solo contribuyente, de forma que obtiene una base imponible única, y que tiene derecho a minorar su cuota en el importe de las deducciones que genere (calculadas por referencia al conjunto de las sociedades que lo conforman).

No obstante, en el caso planteado, las deducciones y las bases imponibles pendientes de aplicar por parte de (B) y de (C) proceden de ejercicios anteriores al de la constitución del citado grupo fiscal. Por ello, la subrogación regulada en el artículo 108 de la NFIS producirá plenos efectos dentro del mismo, toda vez que, con anterioridad a la fusión, las magnitudes acreditadas por (B) y (C) podrán ser aplicadas por el grupo con los límites correspondientes a las mismas (a (B) y a (C)) en régimen individual, mientras que, tras la fusión, podrán ser aplicadas, igualmente por el grupo, con los límites correspondientes a la sociedad absorbente (A) en régimen individual. Con lo que, en definitiva, (A) se subrogará tanto en el importe de las deducciones y de las bases imponibles acreditadas por (B) y por (C), como en su condición de créditos fiscales previos a la constitución del grupo.

Todo ello, tal y como se deduce de lo previsto en el repetido artículo 108 de la NFIS, y en los artículo 92.2 y 96.2 del mismo texto legal. Así, el artículo 92.2 de la NFIS declara que: "2. Las bases imponibles negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible del mismo,

con el límite de la base imponible individual de la propia entidad". Mientras que el artículo 96.2 de la NFIS preceptúa que: "2. Las deducciones de cualquier sociedad pendientes de aplicar en el momento de su inclusión en el grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que hubiere correspondido a dicha sociedad en el régimen individual de tributación".

Por este mismo motivo, al tratarse de bases imponibles negativas acreditadas por las sociedades absorbidas (B) y (C) con anterioridad a su incorporación al grupo, la consultante (G) no habrá tenido que eliminar los gastos derivados del deterioro de su participación en ellas (consecuencia de las pérdidas soportadas por las mismas), que, en su caso, haya deducido en ejercicios anteriores. Las eliminaciones y las incorporaciones reguladas en los artículos 89 y 90 de la NFIS tienen razón de ser en el régimen de consolidación fiscal, pero no en el de tributación individual, en el que las pérdidas de valor de las participaciones en las filiales no son objeto de eliminación, y resultan plenamente deducibles para la sociedad que tenga que reconocer su deterioro, siempre y cuando, lógicamente, se cumpla los requisitos exigidos para ello (para poder reconocer el citado deterioro).

Consecuentemente, en el supuesto planteado, deberán tenerse en cuenta los límites a la subrogación de la adquirente en el derecho a compensar las bases imponibles negativas acreditadas por las transmitentes, previstos en el artículo 108.3 de la NFIS.

En concreto, los citados límites afectan a dos supuestos:

1) Cuando la entidad adquirente participa en el capital de la transmitente, o bien cuando aquélla se encuentra vinculada a ésta, en los términos establecidos en el artículo 42 de la NFIS. En cuyo caso, la base imponible negativa susceptible de compensación se reduce en el importe de la diferencia positiva existente entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes

a dicha participación, o a las participaciones que tengan las entidades vinculadas sobre la entidad transmitente, y su valor contable.

2) Además, en ningún caso resultan compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado el deterioro de la participación de la entidad adquirente en el capital de la entidad transmitente, o el deterioro de la participación de otra entidad en esta última cuando tengan una relación de vinculación a que se refiere el artículo 42 de la NFIS.

Las sociedades (G), (A), (B) y (C) se encuentran vinculadas entre sí, al pertenecer todas ellas a un mismo grupo mercantil (artículo 42 de la NFIS). Además, según los datos aportados, (G) ostenta la condición de socio único de (B) y de (C) desde su constitución.

Por todo ello, esta Dirección General entiende que, en el caso de que resulte de aplicación el régimen especial objeto de consulta, la sociedad (A) adquirirá el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas acreditadas por (B) y por (C) con anterioridad a la constitución del grupo (a los efectos de lo previsto en el artículo 92.2 de la NFIS, arriba analizado), en las condiciones y con los límites establecidos en el artículo 108.3 de la misma NFIS.

Con lo que, en definitiva, (A) se subrogará en el derecho a compensar las bases imponibles negativas acreditadas por (B) y por (C) con anterioridad a su incorporación al grupo, minoradas en la cuantía del deterioro de la participación en ellas, motivado por las pérdidas correspondientes a dichas bases imponibles negativas, que, en su caso, haya deducido (G).

Por último, en lo que hace referencia al resto de los requisitos exigidos para poder aplicar el régimen especial del Capítulo VII del Título VI de la NFIS, procede tener en cuenta, especialmente, lo establecido en el artículo 114 del citado texto legal, donde se recoge que: "3. La aplicación del régimen establecido en el presente Capítulo

requerirá que se opte por el mismo de acuerdo con las siguientes reglas: a) En las operaciones de fusión o escisión la opción se incluirá en el proyecto y en los acuerdos sociales de fusión o escisión de las entidades transmisoras y adquirentes que tengan su residencia fiscal en España. (...) En cualquier caso, la opción a la que se refiere el presente apartado deberá comunicarse al Departamento de Hacienda y Finanzas en la forma y plazo que reglamentariamente se establezca. (...) 4. No se aplicará el régimen establecido en el presente Capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. A estos efectos, se considerarán como tales las operaciones a las que resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 14 y 15 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal, siempre que la operación se encuentre en alguno de los supuestos a que se refiere el párrafo anterior de este apartado. (...)”.

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 43 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, fundamentalmente en lo que se refiere a la comunicación de la opción. Además, a este respecto, también debe tenerse en cuenta lo previsto en la Orden Foral del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas 60/2015, de 9 de enero, por la que se aprueba el modelo 20-R, de Comunicación a efectos de la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Asimismo, en relación con lo indicado en el apartado 4 del artículo 114 de la NFIS, la Instrucción 10/2005, de 7 de octubre, de la

Dirección General de Hacienda, establece en su punto primero que: “a) El requisito de que la operación de reestructuración empresarial tenga “motivos económicos válidos” es un caso particular de inaplicación de dicho régimen, dependiente del general, a saber, que el objetivo principal de la operación sea el fraude o la evasión fiscal. En consecuencia, como el requisito de que la operación de reestructuración empresarial tenga motivos económicos válidos no se considera autónomo sino un mero caso particular del supuesto general, ello significará que la inaplicación del régimen fiscal requiere, también en este supuesto, el objetivo del fraude o evasión, y al respecto, la ausencia de motivos económicos válidos únicamente sería indicio de tal fraude o evasión. b) La mención señalada en el apartado 3 del artículo 104 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, como “la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal” debe entenderse que sólo se produce cuando hay un ánimo o finalidad de fraude o evasión fiscal”.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta lo previsto en la disposición adicional primera de la NFIS, según la cual: “Todas las referencias contenidas en la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia a la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, y a las demás disposiciones reguladoras del Impuesto sobre Sociedades que se derogan por parte de esta Norma Foral, se entenderán referidas a los preceptos correspondientes de esta última”. De modo que lo establecido en la Instrucción 10/2005, de 7 de octubre, de la Dirección General de Hacienda, mantiene su validez incluso tras la entrada en vigor de la nueva NFIS (aplicable a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014).

Consecuentemente, esta Dirección General considera que la operación objeto de consulta podrá acogerse al régimen especial por el que se pregunta, siempre que, además de cumplir todo lo indicado en esta respuesta, no tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, en los términos en los que estos conceptos se encuentran definidos en el artículo 114 de la

NFIS y en la Instrucción 10/2005, de 7 de octubre. Esta condición se entiende cumplida en las operaciones en las que no existe simulación y a las que no resulta de aplicación la cláusula antielusión del artículo 14 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT).

Según se explica en el escrito de consulta, mediante la reestructuración proyectada, la sociedad (A), concesionaria de la marca de vehículos N, y con presencia en los tres Territorios Históricos del País Vasco, absorberá a (B) y a (C), quienes comercializan vehículos de esa misma marca N en dos localidades distintas de Gipuzkoa (cada una de ellas en una localidad diferente). En este contexto, con la citada reestructuración, se persigue: 1) optimizar los recursos humanos y materiales empleados por el grupo en el desarrollo de su actividad en Gipuzkoa, evitando duplicidades e incrementando la eficiencia y la eficacia de los mismos; 2) obtener sinergias y racionalizar las actividades desarrolladas, lo que permitirá mejorar su competitividad; y 3) simplificar la gestión, abaratando los costes administrativos.

En principio, los motivos alegados pueden considerarse válidos, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 114 de la NFIS y en la Instrucción 10/2005, de 7 de octubre, si bien debe observarse que la valoración del cumplimiento de este requisito exige llevar cabo un examen global de las circunstancias concurrentes en la operación (previas, simultáneas y, especialmente, posteriores), que no es posible realizar en fase de consulta tributaria escrita.

Particularmente, en los casos en los que las razones esgrimidas para justificar las operaciones de fusión son las genéricas y propias de todas las operaciones de esta naturaleza (el ahorro de costes administrativos y de gestión, etc.), resulta especialmente necesario ponderar, o comparar, las mejoras que se puedan conseguir como consecuencia de las mismas, con los beneficios fiscales que, en su caso, puedan obtenerse gracias a ellas, distintos del mero diferimiento, con objeto de así poder determinar

cuál es realmente el objetivo principal de la reestructuración.

No obstante, también debe tenerse en cuenta que, el hecho de que existan créditos tributarios pendientes de aplicar en sede de las sociedades absorbidas (bases imponibles negativas y deducciones aún no practicadas), no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial pretendido, en la medida en que, tras la fusión, se continúen realizando las actividades que venían desarrollando las entidades absorbidas (las cuales, además, parecen coincidir con las de la absorbente, o estar plenamente relacionadas con ellas).

**CONSULTA 2017.3.5.1. IVA: Tratamiento a efectos del IVA de los distintos servicios médicos de colaboración que la empresa cedente del know how o propiedad industrial relacionado con determinados tratamientos médicos presta a la empresa cessionaria, en el marco de un contrato suscrito entre ambas empresas dedicadas a la prestación de servicios médicos.**

**HECHOS PLANTEADOS**

La consultante es una empresa dedicada a la prestación de servicios médicos que va a suscribir un contrato con una empresa domiciliada en Madrid denominada VI, también dedicada a la prestación de servicios médicos.

Según el mismo la consultante se compromete a colaborar con los profesionales médicos de VI para la aplicación del tratamiento de infiltración de plasma rico en plaquetas mediante la cesión del know how o propiedad industrial de la que es titular la entidad consultante en este campo.

Como consecuencia de ello se contemplan una serie prestaciones como son:

- a) Facilitar los protocolos y asesoramientos médicos necesarios para la correcta aplicación médica del plasma.
- b) El compromiso por parte de VI para utilizar los productos e instrumental médico necesario para cada tratamiento.
- c) La consultante se compromete a mantener de forma permanente la formación de VI y sus profesionales para que dispongan del know-how y conocimientos más avanzados en relación con el tratamiento.
- d) La consultante facilitará a VI las indicaciones de dimensionamiento, salas, equipamiento para las instalaciones en que VI vaya a implementar dicho tratamiento.
- e) VI se compromete a facilitar a la consultante cuanta información posee

de los pacientes y que sea requerida y a seguir fielmente las indicaciones médicas, material médico, siguiendo los protocolos de la consultante.

- f) VI también se compromete a facilitar de forma semanal a la consultante la información relevante sobre la evolución de los pacientes tratados.
- g) La consultante podrá durante horario de atención al público visitar el centro para comprobar que la actividad se desarrolla conforme al acuerdo.
- h) El tratamiento que requiera el empleo de plasma o que sea considerado como base para el desarrollo y el análisis científico debe ser previamente autorizado por la consultante.
- i) MS como representante de la consultante asume el compromiso de acudir a VI dos veces al mes durante los seis primeros meses del contrato y una vez al mes transcurrido los seis meses.
- j) La consultante formará en las instalaciones médicas de VI al personal de esta última.

Por todo ello VI pagará mensualmente a la consultante un porcentaje de los honorarios médicos cobrados a los pacientes.

En virtud de dicho acuerdo la consultante otorga a VI una licencia no exclusiva y limitada en el tiempo y en cuanto al lugar de desarrollo, para el uso de la marca comercial, nombre, logotipo y cualquier otro signo distintivo y otros de derechos de propiedad intelectual.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

- 1.- Calificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de la totalidad de prestaciones de servicios contenidas en el ámbito del contrato descrito. En concreto, si resultan exentas o no.

- 2.- Si estuvieran gravadas, tipo impositivo aplicable.

## CONTESTACIÓN

En relación con la cuestión planteada, es necesario tener en cuenta lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, C-349/96, y de 29 de marzo de 2007, C-111/05, en las que dicho Tribunal se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente:

*"28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.*

*29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.*

*30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno*

*o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24).*

*31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46).".*

De acuerdo con lo anterior, se deduce que en el caso consultado la cesión del Know-how con todas las obligaciones que comporta para la consultante y la otra parte no es más que una prestación global de los derechos de propiedad industrial, por lo que cabe concluir que estamos ante una prestación de servicios única que en su conjunto recibirá el mismo tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Según el artículo 11.Dos.4º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma) la cesión de derechos

de propiedad industrial tienen el carácter de prestaciones de servicios.

Por otra parte, el artículo 20.Uno.3º de la Norma declara que estará exenta del Impuesto "la asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los Psicólogos, Logopédas y Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas.

No obstante, los servicios consultados no son los amparados por la exención del artículo 20.Uno.3º de la Norma, aunque posteriormente se empleen por el destinatario de los mismos en prestar servicios de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades.

En consecuencia la cantidad económica que perciba la consultante por la cesión de los derechos de propiedad industrial estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**CONSULTA 2017.3.5.2. IVA: Está sujeta al IVA la cantidad pactada entre dos sociedades en concepto de indemnización por el uso y la comercialización de patentes y diseños en el contexto de un delito contra la propiedad industrial, debiendo formar parte de la base imponible del Impuesto y repercutir la cuota en la factura que se emita para documentar la operación.**

#### HECHOS PLANTEADOS

La consultante es propietaria de unos registros industriales (patentes) para la fabricación de perfiles de aluminio para la construcción de rótulos luminosos.

Esta empresa ha tenido conocimiento de que dichas patentes han sido copiadas por la empresa S, S.L., por lo que presentó querella por delito de la propiedad industrial ante los juzgados dado el uso y comercialización de las citadas patentes que ha hecho la otra empresa.

Posteriormente S, S.L. se pone en contacto con la consultante para llegar a un acuerdo y retirar la querella, alegando que desconocía la existencia de las patentes, alcanzándose un acuerdo por el cual S, S.L. debe entregar a la consultante las matrices inutilizadas para la fabricación de los perfiles y una indemnización de 16.000€.

En el acuerdo se pacta la citada cantidad en concepto de daños y perjuicios producidos, señalándose asimismo que el importe sirve como pago total y finiquito por uso y comercialización de las mencionadas patentes y diseños. Por último se recoge en dicho acuerdo que se reconoce la existencia de cinco perfiles en stock fabricados por S, S.L. y se autoriza a esta última para que fabrique sus propios rótulos y a venderlos. Igualmente la consultante se compromete a ayudar en dar salida y venta a los citados perfiles incluso mediante compra directa.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Si debe expedirse factura con el IVA correspondiente o sin él, o bien bastaría con el acuerdo por ambas partes.

## CONTESTACIÓN

1.- De acuerdo con lo establecido con el Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), están sujetas al citado tributo 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.

A tales efectos, según dispone el artículo 5 de la Norma, se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, considerándose como tales actividades aquellas 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.

Por otra parte, en relación con la base imponible de las operaciones, el artículo 78 de la Norma establece que:

*“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.”.*

Con independencia de lo anterior, el apartado Tres número 1º del artículo 78 de la Norma, establece que no se incluirán en la base imponible *“las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.”*

Con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos del Impuesto, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al perceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es

retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del Impuesto.

Respecto a la posible existencia o no de determinadas entregas de bienes y/o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de hecho descrito, resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, Asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, Asunto C-384/95.

En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia Mohr), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia Landboden), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, *“tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido*

*y este compromiso debe suponer un consumo"*  
(punto 20 de la sentencia).

Con base en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea antes mencionada se considera que en el supuesto de hecho a que se refiere el escrito de consulta la sociedad consultante está cobrando por la utilización de sus patentes que ha realizado la empresa S, S.L., esta operación tiene la naturaleza de una contraprestación o compensación por prestaciones de servicios (cesión de uso), y, por tanto, deberá formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, debiéndose repercutir dicho tributo sobre la misma.

De acuerdo con lo expuesto, la cantidad denominada como indemnización que paga la empresa S, S.L. a la consultante, forma parte de la base imponible de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiéndose repercutir la cuota en la factura que se emita para documentar la operación.

