

■ Tribunal Económico-Administrativo Central

■ Resolución de 3 de julio de 2002

■ **IVA. Subvención: integración en la base imponible.**

En virtud de lo establecido en el artículo 78 de la Ley 37/1992, para que una subvención se integre en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá existir una relación jurídica directa entre la misma y los servicios prestados por la entidad perceptora.

Fundamentos de Derecho

(...)

Segundo.- *En primer lugar ha de recordarse que la entidad recurrente en alzada es una entidad mercantil con forma de sociedad anónima y que posee personalidad jurídica distinta de la*

propia..., que es su único accionista. Es, por consiguiente, empresario en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido el artículo 4.Dos y 5.Uno de la Ley 37/92 señalan que a efectos de lo dispuesto en la Ley se reputaran empresarios o profesionales las sociedades mercantiles “en todo caso” y que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, “en todo caso” las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles. Por otra parte, la forma empleada por (...) para la gestión impide la aplicación del supuesto de no sujeción del artículo 7.8º de las mencionada norma. Hasta aquí la recurrente se muestra conforme con el criterio adoptado por la Inspección.

Tercero.- La Sociedad Anónima (...) se crea por el Decreto (...) de (...) A través de escritura pública número 484 de 18 de abril de 1994 queda constituida y en sus estatutos se recoge el objeto social, que será el de realización de actividades de estudio y planificación, desarrollo territorial en el ámbito de los planes de desarrollo comarcal, siguiendo la metodología diseñada por el (...) y que se especifica en el Plan de Desarrollo Comarcal de (...) Este objeto se consigue a través de una serie de actividades entre las que se encuentran la constitución y gestión de un banco de datos territorial, la elaboración de estudios de carácter físico y medioambiental, la formación y gestión de un sistema de información territorial, la elaboración de planes de desarrollo comarcal, la edición de libros, revistas, folletos y vídeos relacionados con el desarrollo comarcal y la prestación de servicios y realización de informes de estudios relacionados con el objeto social.

En la memoria explicativa de los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de (...) para 1996, se incluye una partida presupuestaria de 259.125.000 pesetas (1.557.372,62 £) en el capítulo de transferencias corrientes que son abonadas mensualmente por doceavas partes para atender a los gastos que se produzcan en el normal funcionamiento de la entidad. Además de esta fuente de financiación la entidad realiza entrega de bienes y prestaciones de servicio mediante retribución pactada, bien con terceros ajenos a su accionariado, bien con órganos dependientes de (...) Fue el primero de los conceptos el que motivó la regularización inspectora, puesto que por el segundo la entidad había efectuado la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuarto.- Sobre el tratamiento de las subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido se ha pronunciado recientemente el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en reciente sentencia de fecha de 22 de noviembre de 2001, declarando que:

“Por otra parte procede observar que subvenciones como las descritas en la primera cuestión prejudicial -es decir las subvenciones de funcionamiento que cubren una parte de los gastos de explotación- influyen casi siempre en el precio de coste de los bienes entregados y de los servicios prestados por el organismo subvencionado. En efecto, si dicho organismo ofrece bienes o servicios específicos, normalmente podrá hacerlo generalmente a unos precios imposibles de practicar si tuviese que repercutir sus costes y obtener beneficios al mismo tiempo.

No obstante, ha de destacarse que el simple hecho de que una subvención pueda influir en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el organismo subvencionado no basta para que dicha subvención esté sujeta al IVA. Para que una subvención esté directamente vinculada al precio de tales operaciones, en el sentido del artículo 11, parte A, de la Sexta

Directiva, es necesario además, como observó acertadamente la Comisión, que se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios y está, por tanto, sujeta al impuesto.

Para comprobar si la subvención constituye tal contraprestación, es necesario poner de relieve que los elementos constitutivos del precio del bien o del servicio deben quedar determinados a más tardar en el momento en el que se produce el hecho imponible. Debe señalarse también que el compromiso de pagar la subvención adquirido por el organismo que la concede tiene como corolario el derecho del beneficiario a percibirla cuando realiza una operación sujeta. Esta relación entre la subvención y el precio debe mostrarse de manera inequívoca mediante un análisis de las circunstancias que en cada caso dan lugar al pago de dicha contraprestación. Sin embargo, no es necesario que esté determinado el precio del bien o del servicio o una parte del precio. Basta con que sea determinable.

Así pues, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente acreditar que existe una relación directa entre la subvención y el bien o servicio de que se trate. Esto requiere, en primer lugar, que se pruebe que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtienen una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. En efecto, es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido por éstos. El órgano jurisdiccional deberá examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención”.

Por otra parte, este Tribunal Central, en su resolución de 19 de diciembre de 2001 ha venido a declarar la necesidad de que se acredite suficientemente en el expediente la existencia de una relación jurídica directa entre los servicios prestados por la entidad subvencionada y las cantidades recibidas del ente público, de manera que la retribución percibida sea el contravalor efectivo del servicio prestado al segundo. En este sentido no es suficiente la prueba de presunciones, porque la relación ha de ser directa y ha de existir entre el otorgante y el preceptor de la cantidad un vínculo jurídico que concrete la prestación y su importe. Al no existir tal concreción, por no servir la mera referencia al objeto social de la recurrente, no se considera ajustada a Derecho la resolución de Tribunal Regional impugnada en alzada.

Por otra parte, no se incluye en la documentación que figura en el expediente ninguna que materialice las entregas o servicios supuestamente prestados gratuitamente por la recurrente a “...”, por lo que no existe base suficiente para entender que se da un supuesto de autoconsumo, por lo que procede anular la liquidación impugnada.