

ALGUNOS EJEMPLOS DE DOCTRINA TRIBUTARIA DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA RESPECTO A CUESTIONES VINCULADAS CON LA CONTRATACIÓN PÚBLICA.

PREVIO: En esta página web (<https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>), se pueden localizar más de 800 consultas tributarias (si se busca bajo el término "*contratos del sector público*") relacionadas con la contratación pública. Como regla general suelen estar referidas a supuestos muy concretos. Traemos aquí cuatro de ellas de alcance más general.

CONSULTAS (EJEMPLOS)

V1992-21.- Sujeción al IVA de las indemnizaciones que la Administración ha debido abonar a contratistas como consecuencia de la declaración del estado de alarma, cierre de centro y suspensión de contratos de servicios.

V0135-21.- Sujeción al IVA de excesos de prestaciones u obras ejecutadas por contratistas no amparadas por contrato público.

V0286-21.- Sujeción al IVA del canon que el concesionario de un servicio determinado (ver) abona al Ayuntamiento.

V0633-18.- Obligación de los adjudicatarios de los contratos de asumir el importe correspondiente a la inserción del anuncio de la adjudicación del contrato en un boletín oficial (BOE en este caso).



contratodeobras.com

Nº de consulta	V1992-21
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	24/06/2021
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 78
Descripción de hechos	El consultante es un Ayuntamiento que como consecuencia de la declaración del estado de alarma derivado del covid-19 tuvo que declarar el cierre de los centros educativos y, paralelamente, suspendió temporalmente diversos contratos de servicios que tenía adjudicados a terceros teniendo que abonar a los distintos contratistas una indemnización en los términos previstos en el Real Decreto-Ley 11/2020
Cuestión planteada	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dichas indemnizaciones.
Contestación completa	<p>1.- 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.”.</p> <p>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <p>a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.</p> <p>b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.</p> <p>Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:</p> <p>“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.</p> <p>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.</p> <p>b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.</p> <p>(...).”.</p> <p>En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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.</p> <p>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.”.</p> <p>Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al Ayuntamiento consultante y a las entidades concesionarias que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen 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.</p>

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, según manifiesta el consultante en su escrito, el mismo ha tenido que abonar diversas indemnizaciones a las entidades adjudicatarias de algunos servicios públicos cuya ejecución se tuvo que suspender como consecuencia del estado de alarma derivado del COVID-19, en los términos previstos en el Real Decreto-Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19.

En este sentido, la Disposición final primera de dicho Real Decreto-ley dispone lo siguiente:

“Modificación del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19.

El Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, queda modificado como sigue:

(...)

Diez. Se modifican con efectos desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo el apartado 1, el cuarto párrafo del apartado 3, el apartado 6, y se añaden dos nuevos apartados 7 y 8 del artículo 34 quedando redactados como sigue:

«1. Los contratos públicos de servicios y de suministros de prestación sucesiva, vigentes a la entrada en vigor de este real decreto-ley, celebrados por las entidades pertenecientes al Sector **Público**, en el sentido definido en el artículo 3 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector **Público**, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, cuya ejecución devenga imposible como consecuencia del COVID-19 o las medidas adoptadas por el Estado, las comunidades autónomas o la Administración local para combatirlo, quedarán suspendidos total o parcialmente desde que se produjera la situación de hecho que impide su prestación y hasta que dicha prestación pueda reanudarse. A estos efectos, se entenderá que la prestación puede reanudarse cuando, habiendo cesado las circunstancias o medidas que la vinieran impidiendo, el órgano de contratación notificara al contratista el fin de la suspensión.

Cuando con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, la ejecución de un **contrato público** quedará totalmente en suspenso, la entidad adjudicadora deberá abonar al contratista los daños y perjuicios efectivamente sufridos por éste durante el periodo de suspensión, previa solicitud y acreditación fehaciente de su realidad, efectividad y cuantía por el contratista. Los daños y perjuicios por los que el contratista podrá ser indemnizado serán únicamente los siguientes:

1.º Los gastos salariales que efectivamente hubiera abonado el contratista al personal que figurara adscrito con fecha 14 de marzo de 2020 a la ejecución ordinaria del **contrato**, durante el período de suspensión.

2.º Los gastos por mantenimiento de la garantía definitiva, relativos al período de suspensión del **contrato**.

3.º Los gastos de alquileres o costes de mantenimiento de maquinaria, instalaciones y equipos relativos al periodo de suspensión del **contrato**, adscritos directamente a la ejecución del **contrato**, siempre que el contratista acredite que estos medios no pudieron ser empleados para otros fines distintos durante la suspensión del **contrato**.

4.º Los gastos correspondientes a las pólizas de seguro previstas en el pliego y vinculadas al objeto del **contrato** que hayan sido suscritas por el contratista y estén vigentes en el momento de la suspensión del **contrato**.

En caso de suspensión parcial, los daños y perjuicios a abonar serán los correspondientes conforme al presente apartado de este artículo a la parte del **contrato** suspendida.

(...).”.

Por su parte, el artículo 78 de la Ley 37/1992, que regula la base imponible del Impuesto, establece lo siguiente en su apartado tres:

“Tres. No se incluirán en la base imponible:

1º. 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. (...).”

En consecuencia con lo expuesto, en la medida en que el Ayuntamiento consultante va a abonar cantidades que presentan la naturaleza de indemnizaciones por daños y perjuicios en los términos señalados, las mismas no deberán formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Nº de consulta	V0135-21
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	01/02/2021
Normativa	Ley 37/1992 art. 78
Descripción de hechos	<p>La consultante es una Administración Pública territorial (Diputación Provincial) que suscribe contratos con proveedores sujetos al marco de contratación pública regulado por la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público y su normativa de desarrollo.</p> <p>No obstante, puede ocurrir que por diversas circunstancias un proveedor realice una determinada prestación que no disponga de cobertura contractual pudiendo dar lugar así a un exceso de obra ejecutada o determine la continuación de la prestación más allá del periodo máximo de duración del contrato ante la necesidad de mantener las prestaciones de los servicios contratados.</p> <p>Estas prestaciones extracontractuales llevadas a cabo por el contratista en favor de la Administración dan lugar al pago por ésta de compensaciones económicas a efectos de indemnizar al contratista por los costes incurridos.</p>
Cuestión planteada	<p>Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la citada compensación económica. En caso de que dicha compensación esté sujeta se cuestiona:</p> <ul style="list-style-type: none">- Si el cálculo de la cuota del Impuesto a repercutir debe calcularse como partida independiente o debe entenderse incluida en el importe de la compensación.- Plazo de repercusión.
Contestación completa	<p>1.- 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.”</p> <p>El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:</p> <ul style="list-style-type: none">a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“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.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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, a la consultante y a sus proveedores de bienes y servicios que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen 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 realizasen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- El concepto de base imponible se regula en el artículo 78 de la Ley 37/1992 de la siguiente manera:

“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.”.

Por su parte, el número 1º del apartado tres de este mismo artículo 78 de la Ley 37/1992 establece que no forman parte de la base imponible del Impuesto, y por, tanto no estarán gravadas por el mismo:

“1º 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.”.

Conforme a lo anterior, cabe señalar, por tanto, que la normativa del Impuesto no establece la exclusión de todas las indemnizaciones de la base imponible, sino únicamente de aquellas que no se puedan considerar contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Hay que tener en cuenta que la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido se debe matizar a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su interpretación de la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este particular sentido, debe citarse la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, en cuyo apartado 14 se establece:

“De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza a "a título oneroso" en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.”.

En lo que respecta a las indemnizaciones por incumplimiento de **contrato** resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 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. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia Landboden), el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 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).

Tal y como puso de manifiesto este Centro directivo en su contestación vinculante, de 26 de septiembre de 2018, número V2612-18, 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. Es decir, habrá que analizar si el importe recibido por la adjudicataria y pagado por la consultante se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios.

En el supuesto de hecho expuesto en la consulta, la cantidad que se debe satisfacer por parte de la consultante a los contratistas se debe a la realización de prestaciones efectivas, ya sean entregas de bienes (exceso de obra ejecutada) o prestaciones de servicios (la prestación de servicios efectuada más allá del plazo de duración contractual) de forma que existe un acto de consumo autónomo e individualizado cuya contraprestación efectiva es precisamente la compensación satisfecha por la consultante.

En definitiva, en el caso planteado en el escrito de consulta, las indemnizaciones satisfechas por la consultante tienen su origen en entregas de bienes o prestaciones de servicios que, si bien no fueron tenidos en cuenta en la celebración del **contrato** y por tanto, no cuentan de cobertura contractual, fueron prestaciones efectivamente realizadas y de las que el beneficiario es la Administración consultante. Bajo estas circunstancias cabe suponer que la indemnización que se pacte es la contraprestación o compensación por entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al Impuesto y que, por tanto, forman parte de la base imponible, debiendo el contratista repercutir en factura el Impuesto sobre el Valor Añadido a la consultante.

3.- Por lo que respecta la segunda cuestión planteada, en relación con la obligación de repercusión, el artículo 88, apartado uno, de la Ley del Impuesto regula lo siguiente:

"Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas al Impuesto cuyos destinatarios fuesen Entes públicos se entenderá siempre que los sujetos pasivos del Impuesto, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido que, no obstante, deberá ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para

el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.”.

Esta cuestión fue objeto de análisis por este Centro directivo en la contestación vinculante de 1 de marzo de 2019, número V0456-19, si bien en dicho supuesto de hecho existía un **contrato** con un precio pactado con respecto al cual no se hace referencia a la inclusión o no de la cuota del Impuesto:

“Por consiguiente, en el supuesto de que estemos ante operaciones gravadas por el Impuesto que tengan por destinatarios a Entes públicos en el sentido apuntado en el párrafo segundo del artículo 88.Uno de la Ley 37/1992 cabe concluir que en la propuesta de contraprestación formulada se entiende incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido. En los demás casos, sin perjuicio de la mención que realiza el artículo 78.Cuatro de la referida Ley a la repercusión en factura, debe entenderse que la cuestión sobre si en la contraprestación pactada por las partes se encuentra o no incluido el referido Impuesto, se regirá por las cláusulas de los contratos suscritos entre ambos.

En este sentido, debe hacerse referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de noviembre de 2013, asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12 y, en aplicación de la misma, a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 20 de julio de 2017, relativas a la determinación del importe total de la operación gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando las partes no han dispuesto nada en la celebración del **contrato** sobre si en la contraprestación fijada en el mismo debe entenderse que incluye también el Impuesto sobre el Valor Añadido que se devenga con la referida operación.

De la lectura conjunta de ambas, partiéndose del principio básico de que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final siendo el sujeto pasivo un mero intermediario entre la Administración Tributaria y dicho consumidor a efectos de la recaudación del mencionado tributo, se llega a la conclusión que, en los casos en que las partes no hayan acordado expresamente que el precio pactado por una operación gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido incluya la cuota devengada por el mismo, con carácter general debe entenderse que dicha cuota no se encuentra incluida en el mencionado precio cuando el sujeto pasivo pueda repercutir conforme a derecho la cuota impositiva al destinatario de la operación.”.

En el supuesto objeto de consulta, no obstante, la compensación satisfecha por la Administración no tiene cobertura contractual que permita dilucidar si el Impuesto debe entenderse incluido o no ni tampoco responde a una previa propuesta económica del contratista que permita entender incluido el Impuesto por aplicación de lo previsto en el artículo 88.Uno, segundo párrafo, de la Ley 37/1992. Por ello, entiende ese Centro directivo que, con carácter general, en supuestos como el consultado, la cuota del Impuesto no se encontrará incluida en el importe de la indemnización pactada cuando el contratista pueda repercutir conforme a derecho la cuota impositiva al destinatario de la operación tal como se pone de manifiesto en la consulta vinculante número V0456-19, citada.

Sin perjuicio de lo anterior, y tal como manifestó este Centro directivo en la contestación vinculante de 22 de agosto de 2017, número V2178-17, si el importe de las operaciones efectuadas hubiera sido objeto de controversia entre la entidad consultante y el contratista, de forma que la contraprestación ha sido fijada mediante sentencia judicial, se estará a los términos que se señale en la misma sobre si el citado importe incluye o no el Impuesto sobre el Valor Añadido que grava la operación

4.- En relación con la tercera cuestión relativa al plazo para efectuar la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 88 de la Ley 37/1992 dispone lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

(...)

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

Cuatro. Se perderá el derecho a la repercusión cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

(...)

Seis. Las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en la vía económico-administrativa.”.

En cuanto al momento de devengo de las operaciones habrá que estar a lo establecido en el artículo 75 de la Ley 37/1992 que establece diferentes reglas en función de la naturaleza de la operación. En este sentido, cabe destacar que del escrito de consulta no puede deducirse si las operaciones a las que se refiere la misma tienen la naturaleza de entregas de bienes o prestaciones de servicios, y si, de ser éstas últimas, son o no de tracto sucesivo.

En definitiva, en relación con el devengo de las operaciones objeto de consulta, que determina el inicio del cómputo del plazo de un año para poder ejercitar el derecho a efectuar la repercusión del Impuesto, los proveedores de la consultante deberán estar a lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley, que dispone, a los efectos que interesa a las operaciones objeto de consulta, lo siguiente:

“Uno. Se devengará el Impuesto:

1.º En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

(...)

2.º En las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas.

(...)

2.º bis. Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, cuyas destinatarias sean las Administraciones públicas, en el momento de su recepción, conforme a lo dispuesto en el artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector **Público**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

(...)

7.º En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha.

(...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

(...).”.

5.- Por otra parte, el artículo 89 de la Ley del Impuesto regula la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, estableciendo lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán efectuar la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas cuando el importe de las mismas se hubiese determinado incorrectamente o se produzcan las circunstancias que, según lo dispuesto en el artículo 80 de esta Ley, dan lugar a la modificación de la base imponible.

La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las circunstancias a que se refiere el citado artículo 80.

Dos. Lo dispuesto en el apartado anterior será también de aplicación cuando, no habiéndose repercutido cuota alguna, se hubiese expedido la factura o documento sustitutivo correspondiente a la operación.

(...).”.

Por consiguiente, en aquellos casos en los que no se expidió inicialmente factura por las operaciones gravadas en el plazo de un año posterior al devengo de las mismas, no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992 en relación con la rectificación de cuotas impositivas repercutidas, sino lo previsto en el artículo 88 de la misma Ley en relación con la repercusión inicial de las cuotas devengadas y, en particular, lo previsto en el apartado cuatro de dicho artículo 88, que establece la pérdida del derecho a la repercusión inicial cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo.

En esas circunstancias, el plazo para repercutir el Impuesto mediante la expedición de la oportuna factura es de un año contado desde la fecha de devengo del Impuesto correspondiente a la operación gravada.

Este plazo de caducidad del derecho al traslado por parte del sujeto pasivo de la cuota tributaria al destinatario de la operación ha de interpretarse, como ha señalado reiteradamente el Tribunal Supremo, entre otras, en sus sentencias de 5 de diciembre de 2011 y 18 de marzo de 2009, y este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante, de 25 de julio de 2018, con número de referencia V2221-18, en el sentido de que la pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique.

No obstante lo anterior, en el supuesto de que el destinatario de las operaciones no estuviera obligado a soportar la repercusión, por haber caducado el derecho del sujeto pasivo a repercutir el mismo, no se impide que aquel pueda aceptar voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del Impuesto. En este sentido, señala el Tribunal Supremo, en la citada sentencia de 18 de marzo de 2009, lo siguiente:

“(..)

CUARTO.- Un argumento más que refuerza la estimación es el relativo a que la pérdida del derecho a la repercusión cuando ha transcurrido un año desde la fecha de devengo no exime de la obligación del ingreso de las cuotas devengadas en el tesoro, por lo que opera a modo de una sanción económica con respecto al sujeto pasivo, pretendiendo amparar y proteger al sujeto que debe soportar la repercusión en el sentido de que la Ley sólo le obliga a soportar la repercusión con carácter imperativo hasta un año desde el devengo, ya que transcurrido el plazo puede negarse a soportar el impuesto, que en cualquier caso debe ser liquidado por el sujeto pasivo.

Sin embargo, la ley, en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.

(...).”.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Nº de consulta	V0286-21
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	18/02/2021
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5 y 7.º.
Descripción de hechos	El Ayuntamiento va a formalizar un contrato de concesión del servicio público de gimnasio municipal a cambio de la percepción de un canon anual. El contratista adjudicatario va a

gestionar el gimnasio, hacerse cargo de todos los gastos del servicio y cobrará directamente las tarifas a los usuarios.

Cuestión planteada

Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del canon que ha de abonar el concesionario al Ayuntamiento.

Contestación completa

1.- 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."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"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.

(...)

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "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 al Ayuntamiento consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional 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 realizasen a título oneroso.

2.- Según criterio ya manifestado por este Centro directivo en contestación a consultas vinculantes de 12 de marzo de 2013, número V0797-13, y de 9 de marzo de 2016, número V0871-16, para establecer la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación objeto de consulta es necesario determinar cuál es el tipo de contrato en virtud del cual efectivamente se está llevando a cabo la misma.

La Junta Consultiva de Contratación Administrativa, en su dictamen de fecha 27 de septiembre de 2012, emitido al efecto de la calificación de un contrato similar al que es objeto de consulta, llegó a las siguientes conclusiones:

"1. La autocalificación jurídica de "contrato de gestión del servicio público del gimnasio municipal mediante la modalidad de arrendamiento" no es correcta porque el régimen jurídico que rige este contrato ya no contempla el arrendamiento como modalidad de gestión indirecta de un servicio público.

2. Atendiendo al contenido del contrato y a los criterios sentados por esta Junta Consultiva en su doctrina arriba reseñada, a efectos de determinar si hay o no asunción de riesgo en los términos que son característicos de la concesión, esta Junta Consultiva entiende que en el contrato que nos ocupa sí hay tal asunción, por lo que procede recalificar jurídicamente el

citado contrato como de "gestión de servicios públicos bajo la modalidad de concesión administrativa."

En este sentido, cabe plantearse si podría resultar aplicable a la prestación de servicios consistente en la cesión del derecho de explotación de un gimnasio municipal, mediante la modalidad de concesión administrativa, el supuesto de no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido previsto para el otorgamiento de concesiones y autorizaciones administrativas en el número 9º del artículo 7 de la Ley 37/1992, de acuerdo con el cual:

"No estarán sujetas al Impuesto:

(...).

9º. Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

- a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.
- b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.
- c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.
- d) Las autorizaciones para la prestación de servicios al público y para el desarrollo de actividades comerciales o industriales en el ámbito portuario."

La concesión administrativa es un negocio jurídico público en virtud del cual las administraciones públicas conceden a los particulares la explotación de una parcela de actuación originariamente pública, bien cediendo la explotación de bienes de dominio público o bien cediendo la gestión de servicios públicos. La característica fundamental de esta institución reside en que la Administración pública concedente conserva en todo momento potestades de control, que le permiten asegurar el cumplimiento del fin contemplado por el ordenamiento jurídico; corolario de estas potestades de la Administración pública, es el derecho a la reversión de los bienes una vez concluida la concesión.

En la medida en que el objeto explotado en estas instituciones tiene la naturaleza de servicio público y lo que se concede es la autorización o licencia para su explotación, la Ley declara la no sujeción al tributo de la misma.

En todo caso, es importante señalar que la no sujeción se refiere únicamente al otorgamiento inicial de la concesión si bien no alcanza a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que efectúe el concesionario a favor de los destinatarios del servicio objeto de concesión.

3.- De acuerdo con lo anterior y tal y como se ha expuesto, la Junta Consultiva de Contratación Administrativa ha calificado el contrato de gestión del servicio público de gimnasio municipal como un contrato de "gestión de servicios públicos bajo la modalidad de concesión administrativa", cuando en el concurren los elementos característicos de la concesión de servicios.

Así, según el criterio la Junta "(...) conforme a la literalidad del artículo 277 de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas y a la doctrina de esta Junta Consultiva (informes 27/07, 4/08, 65/08, 22/09, 12/10) y del propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Ss. TJUE de 18 de julio de 2007, Asunto C-382/05, apdo. 34; de 13 de noviembre de 2008, Asunto C-437/07, apdo. 29; de 27 de octubre de 2005, Asunto C-234/03, apdo. 22, entre otras) la concesión de servicios se caracteriza porque el empresario gestiona el servicio a su propio riesgo y ventura. Esto significa, según ha indicado esta Junta Consultiva, que el empresario asume el riesgo de pérdida que comporta toda explotación de negocio, del mismo modo que es consustancial al sistema que el empresario perciba los beneficios que se deriven de ella.

A efectos de determinar si hay o no hay asunción de riesgo en los términos que son característicos de la concesión, esta Junta Consultiva ha indicado (entre otros, en su informe 65/08) que habrá de atenderse a los siguientes parámetros, a saber: si se exigen o no inversiones al contratista; si el contratista asume la gestión del servicio como propia; si se hace depender la retribución de la intensidad de uso del servicio por parte de los usuarios del mismo y si se fija, alternativa o adicionalmente, al pago de tarifas por los usuarios, el abono por parte de la Administración al contratista de una cantidad fija. Éstos son parámetros para evaluar la existencia o no de la asunción del riesgo de explotación, lo cual no significa que deban darse todos al mismo tiempo para poder concluir que estamos ante una concesión.

Asimismo, hay que recordar que no es imprescindible, según ha indicado esta Junta Consultiva (entre otros, en su informe 22/09) que la retribución a percibir por el concesionario proceda directamente de los usuarios, sino que lo relevante es que su cuantía está directamente ligada con la mejor o peor gestión que del servicio haga el concesionario, con la demanda o con la disponibilidad del servicio.

(...).”.

En consecuencia, y tal como se establece en la contestación vinculante de 16 de marzo de 2018, número V0714-18, en un supuesto muy similar, si atendiendo al contenido del contrato objeto de consulta y a los criterios de la Junta Consultiva anteriormente transcritos se concluye que procede calificar jurídicamente el citado contrato como de gestión de servicios públicos bajo la modalidad de concesión administrativa, dicha concesión no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que el Ayuntamiento consultante no habrá de repercutir cuota alguna con ocasión del cobro del canon en que se materializa la correspondiente contraprestación de dicha concesión.

En caso contrario, de no calificarse como tal, por haberse desafectado el bien del servicio público, la cesión del gimnasio municipal a un tercero a cambio de un precio para su explotación privada constituirá una prestación de servicios sujeta y no exenta del citado tributo, en tanto que arrendamiento de inmueble, debiendo repercutirse la cuota correspondiente aplicando el tipo general del 21 por ciento.

4.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Nº de consulta	V0633-18
Órgano	SG de Tributos
Fecha salida	09/03/2018
Normativa	Ley 58/2003 arts. 17.5, 19 y 36.1
Descripción de hechos	El consultante resulta adjudicatario de un contrato con la Administración Pública, siéndole requerido el importe correspondiente a la inserción del anuncio en el BOE de dicha adjudicación.
Cuestión planteada	¿Puede y debe la entidad mercantil asumir el pago de un tributo aunque dicha obligación figure como condición obligatoria en caso de resultar adjudicatario del contrato público ?
Contestación completa	<p>El apartado 5 del artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, dispone lo siguiente:</p> <p>“Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”</p> <p>De la información facilitada por el consultante se desprende que el sujeto pasivo de la tasa correspondiente a la publicación de anuncios en el Boletín Oficial del Estado y en el Boletín Oficial del Registro Mercantil es una entidad pública, sin que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17.5 de la LGT anteriormente transcrito se pueda alterar la configuración del tributo, en este caso la figura del sujeto pasivo, por actos o convenios de los particulares.</p> <p>Y es el sujeto pasivo, el que de acuerdo con los artículos 36.1 y 19 de la LGT, el que debe asumir el pago de la cuota tributaria.</p> <p>Y todo ello, sin perjuicio de que de conformidad con el citado precepto, exista una obligación derivada del pliego de cláusulas administrativas de reintegrar por parte del adjudicatario el importe de la cuota tributaria a la entidad pública correspondiente.</p> <p>Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1, del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.</p>