

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

| | |
|------------------------------|---|
| Nº de consulta | V1648-20 |
| Órgano | SG de Impuestos sobre el Consumo |
| Fecha salida | 27/05/2020 |
| Normativa | Ley 37/1992 arts. 4, 5, 78-Tres-1º |
| Descripción de hechos | El ayuntamiento consultante plantea la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las cantidades satisfechas a los contratistas al amparo de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, en los contratos de suministro, en caso de desistimiento de la Administración antes del inicio del suministro o de suspensión del inicio por plazo superior a cuatro meses, de acuerdo con el artículo 306.a) de la Ley 9/2017, así como también en los casos de desistimiento una vez iniciada la ejecución o en caso de suspensión por plazo superior a ocho meses, según el artículo 306.b de la Ley 9/2017. En los mismos términos para los contratos de de servicios, al amparo de lo dispuesto en el artículo 313.1.a), b) y c) en relación con el artículo 313.3 de la ley 9/2017, y para los contratos de obras en el artículo 246, apartados tercero y cuarto de la misma ley 9/2017. |
| Cuestión planteada | Si las cantidades consultadas, abonadas al amparo de la Ley de Contratos del Sector Público, 9/2017, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. |
| 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>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> |

En consecuencia, el ayuntamiento consultante y las empresas que contraten con él a que se refiere el escrito de consulta tendrán la condición de empresario o profesional 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, estando 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.- La consulta se plantea en relación con una serie de cantidades que deben de satisfacerse al amparo 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 (BOE del 9 de noviembre).

A este respecto, la citada ley 9/2017 dispone en sus artículos 246, 306 y 307 y 313 lo siguiente en relación con los contratos de obras, de suministros y de servicios respectivamente:

"Artículo 246. Efectos de la resolución.

1. La resolución del contrato dará lugar a la comprobación, medición y liquidación de las obras realizadas con arreglo al proyecto, fijando los saldos pertinentes a favor o en contra del contratista. Será necesaria la citación de este, en el domicilio que figure en el expediente de contratación, para su asistencia al acto de comprobación y medición.

2. Si se demorase injustificadamente la comprobación del replanteo, dando lugar a la resolución del contrato, el contratista solo tendrá derecho por todos los conceptos a una indemnización equivalente al 2 por cien del precio de la adjudicación, IVA excluido.

3. En el supuesto de desistimiento antes de la iniciación de las obras, o de suspensión de la iniciación de las mismas por parte de la Administración por plazo superior a cuatro meses, el contratista tendrá derecho a percibir por todos los conceptos una indemnización del 3 por cien del precio de adjudicación, IVA excluido.

4. En caso de desistimiento una vez iniciada la ejecución de las obras, o de suspensión de las obras iniciadas por plazo superior a ocho meses, el contratista tendrá derecho por todos los conceptos al 6 por cien del precio de adjudicación del contrato de las obras dejadas de realizar en concepto de beneficio industrial, IVA excluido, entendiéndose por obras dejadas de realizar las que resulten de la diferencia entre las reflejadas en el contrato primitivo y sus modificaciones aprobadas y las que hasta la fecha de notificación del desistimiento o de la suspensión se hubieran ejecutado.

(...)

Artículo 306. Causas de resolución.

Son causas de resolución del contrato de suministro, además de las generales, las siguientes:

a) El desistimiento antes de la iniciación del suministro o la suspensión de la iniciación del suministro por causa imputable a la Administración por plazo superior a cuatro meses a partir de la fecha señalada en el contrato para la entrega salvo que en el pliego se señale otro menor.

b) El desistimiento una vez iniciada la ejecución del suministro o la suspensión del suministro por un plazo superior a ocho meses acordada por la Administración, salvo que en el pliego se señale otro menor.

Artículo 307. Efectos de la resolución.

1. La resolución del contrato dará lugar a la recíproca devolución de los bienes y del importe de los pagos realizados, y, cuando no fuera posible

o conveniente para la Administración, habrá de abonar esta el precio de los efectivamente entregados y recibidos de conformidad.

2. En los supuestos establecidos en la letra a) del artículo anterior, solo tendrá derecho el contratista a percibir, por todos los conceptos, una indemnización del 3 por ciento del precio de la adjudicación del contrato, IVA excluido.

3. En los supuestos contemplados en la letra b) del artículo anterior, el contratista tendrá derecho a percibir, por todos los conceptos, el 6 por ciento del precio de adjudicación del contrato de los suministros dejados de realizar en concepto de beneficio industrial, IVA excluido, entendiéndose por suministros dejados de realizar los que resulten de la diferencia entre los reflejados en el contrato primitivo y sus modificaciones aprobadas, y los que hasta la fecha de notificación del desistimiento o de la suspensión se hubieran realizado.

Artículo 313. Causas y efectos de la resolución.

1. Son causas de resolución de los contratos de servicios, además de las generales, las siguientes:

a) El desistimiento antes de iniciar la prestación del servicio o la suspensión por causa imputable al órgano de contratación de la iniciación del contrato por plazo superior a cuatro meses a partir de la fecha señalada en el mismo para su comienzo, salvo que en el pliego se señale otro menor.

b) El desistimiento una vez iniciada la prestación del servicio o la suspensión del contrato por plazo superior a ocho meses acordada por el órgano de contratación, salvo que en el pliego se señale otro menor.

c) Los contratos complementarios quedarán resueltos, en todo caso, cuando se resuelva el contrato principal.

2. La resolución del contrato dará derecho al contratista, en todo caso, a percibir el precio de los estudios, informes, proyectos, trabajos o servicios que efectivamente hubiese realizado con arreglo al contrato y que hubiesen sido recibidos por la Administración.

3. En los supuestos de resolución previstos en las letras a) y c) del apartado primero del presente artículo, el contratista solo tendrá derecho a percibir, por todos los conceptos, una indemnización del 3 por ciento del precio de adjudicación del contrato, IVA excluido.

En los supuestos de resolución contemplados en la letra b) del apartado 1 del presente artículo, el contratista tendrá derecho a percibir, por todos los conceptos, el 6 por ciento del precio de adjudicación del contrato de los servicios dejados de prestar en concepto de beneficio industrial, IVA excluido, entendiéndose por servicios dejados de prestar los que resulten de la diferencia entre los reflejados en el contrato primitivo y sus modificaciones aprobadas, y los que hasta la fecha de notificación del desistimiento o de la suspensión se hubieran prestado."

3.- El artículo 78 de la Ley 37/1992, por su parte, establece las reglas para la determinación de la base imponible:

"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.

(...)

Tres. No se incluirán en la base imponible:

1.º 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 lo que respecta a las indemnizaciones por incumplimiento, 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. 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 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).

Continúa el Tribunal su razonamiento en los puntos 21 y 22 de la "sentencia Landboden", en los siguientes términos:

"Por consiguiente, para determinar si una prestación de servicios está comprendida en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, procede examinar la transacción a la luz de los objetivos y de las características del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido."

En el análisis del contenido de esta sentencia, son esclarecedoras las conclusiones del Abogado General, presentadas el 25 de septiembre de 1997, cuyos apartados 23 y 24 señalan lo siguiente:

"23. Así, si una autoridad pública adquiere terrenos con el fin de construir una autopista pero, finalmente, no los utiliza para nada, existe no obstante una entrega de bienes. Además, el hecho de que la compra se efectúe en aras del interés público que constituye una acertada política de transportes no excluye dicha adquisición del ámbito del IVA. Como ya se ha indicado, en el ejemplo del Gobierno alemán relativo a una compra de bienes por la Comisión o por un organismo de intervención existe, sin duda, una entrega de bienes.

24. Sin embargo, en lo que respecta a los servicios la situación es más compleja. En la Directiva, los servicios se definen de modo residual como "todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes". La adquisición de un servicio es más difícil de comprobar que la adquisición de bienes. Cualquier pago, excepto tal vez una donación, estará supeditado a condiciones que, "latu sensu", se podrán calificar como un servicio."

4.- De acuerdo con la información contenida en el escrito presentado, se plantea la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de una serie de pagos que debe realizar el ayuntamiento consultante en los casos de desistimiento de un contrato o de suspensión de la iniciación del mismo por un plazo superior a cuatro meses por causa imputable al ayuntamiento consultante, o ante el desistimiento del contrato una vez

iniciado o por la suspensión del mismo por un plazo superior a ocho meses.

En definitiva, para determinar la existencia de una indemnización que no da lugar a tributar por IVA, resulta necesario examinar cada caso concreto para comprobar si el importe abonado tiene por objeto resarcir los daños y perjuicios a quien lo recibe por la pérdida de bienes o derechos propios o, por el contrario, si la finalidad perseguida es retribuir operaciones realizadas que quedan comprendidas dentro del ámbito objetivo de la Ley del IVA, siendo por tanto un acto de consumo, y el abono del importe una contraprestación por una operación individualizable (en sentido análogo se pronuncia también el Tribunal Supremo, entre otras en sentencias de 28 de noviembre de 2008, recurso 5146/2006; de 2 de noviembre de 2009, recurso 4340/2003; y de 7 de julio de 2010, recurso 3520/2005). Es decir, habrá que analizar si el importe recibido por el contratista se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la entrega de un bien o la prestación de un servicio autónomo e individualizable o, por el contrario, con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios.

En la contestación vinculante de 4 de mayo de 2016, número V1929-16, se estableció que las cantidades percibidas de la Administración Pública por las empresas constructoras y concesionarias de infraestructuras, cuando en el transcurso de la ejecución de las obras contratadas se produce la suspensión temporal de las mismas por causa no imputable al empresario, vigente la anterior regulación de contratación administrativa, constituye una indemnización por los daños y perjuicios que la suspensión le hubiera causado, no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tampoco, en los supuestos objeto de consulta, parece que se pueda considerar que exista un acto de consumo por parte del ayuntamiento consultante; ni tampoco parece que exista, una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas por el hecho de abonar el ayuntamiento consultante el importe de las penalizaciones estipuladas en los artículos de la Ley 9/2017 transcritos (del 3 por ciento o del 6 por ciento del precio de adjudicación del contrato, según los casos) no constituyendo, por ello, el importe recibido por el contratista una contraprestación por una prestación efectiva realizada por éste en beneficio del ayuntamiento (en este sentido se pronuncia asimismo el TJUE, al exigir este vínculo directo para sujetar una operación al impuesto, entre otras, en sentencia de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, Tolsma).

En este sentido, los propios artículos citados, para los casos de desistimiento por el ayuntamiento una vez iniciada la ejecución de las obras, la ejecución del suministro o la prestación del servicio, o para los casos de acuerdo de la suspensión del contrato por el ayuntamiento por un plazo superior a ocho meses, indican que para el cálculo de la cantidad a satisfacer al contratista, se computará en un porcentaje del 6 por ciento del precio de adjudicación del contrato de las obras dejadas de realizar, de los servicios dejados de prestar, o de los suministros dejados de realizar. En este sentido, la indemnización trata de satisfacer el perjuicio ocasionado por no dar cumplimiento al contrato y tiene en cuenta precisamente la parte del objeto del contrato que no se ha llegado a ejecutar; es decir, que no supone la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido puesto que precisamente se satisface para compensar la parte de dichas operaciones que no han llegado a efectuarse.

Por tanto, parece que las cantidades percibidas por el contratista en los diferentes supuestos consultados no suponen la contraprestación de unos servicios sujetos al Impuesto sino una indemnización de daños y perjuicios, que está no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- Respecto a la emisión de factura por la indemnización recibida por el contratista, el artículo 2.1, primer párrafo del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre), establece la obligación de expedir factura por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los empresarios o profesionales realicen

en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, sin más excepciones que las establecidas en el propio Reglamento, entre las que no se encuentran las operaciones objeto de consulta.

La doctrina de este Centro directivo contenida, entre otras, en la contestación a las consultas números V1820-07 y V1821-07, ambas de 6 de septiembre de 2007, establece que no existe obligación de expedir factura en aquellos supuestos en los que no exista operación a efectos de IVA, como es el caso particular de la percepción de indemnizaciones, sin perjuicio de expedir cualquier otro tipo de documento para justificar a otros efectos la percepción de aquélla.

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.