

NUM-CONSULTA V1362-10
ORGANO SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA 17/06/2010
NORMATIVA TRLIS RDLeg 4/2004 art. 10-3

DESCRIPCION-HECHOS La entidad consultante tiene por objeto la potenciación de la imagen exterior de la ciudad en el marco de las relaciones internacionales, promocionar y mejorar en las infraestructuras de los espacios productivos de la ciudad, con especial atención al desarrollo, fomento y potenciación de actividades de transporte de mercancías por vía aérea, el impulso y coordinación de proyectos, iniciativas y programas vinculados a planes de índole estratégica, el fomento de acciones que aporten nuevos desarrollos, tecnologías e infraestructuras a través de la participación directa en iniciativas de interés o mediante fórmulas como capital-riesgo, garantía recíproca, avales, ayudas o convenios con instituciones financieras, la realización de estudios y evaluaciones sobre el impacto de las tecnologías de información y comunicación en los sectores productivos de la ciudad que lo requieran, la promoción de líneas de ayuda para la incorporación de tecnologías de la información y comunicación en los sectores productivos de la ciudad que lo requieran, la suscripción de convenios de colaboración, pactos o contratos con cualquier organismo, empresa o institución pública o privada para el cumplimiento de los fines de la sociedad, fomentar la promoción exterior de la ciudad y el impulso y coordinación con Organismos especializados de las actividades promocionales que se realicen en el exterior y que afectan al desarrollo económico de la ciudad, crear, utilizar y difundir de manera unitaria la imagen de la ciudad y cualesquiera otras actividades directamente relacionadas con el objeto social.

La sociedad por el momento solo obtiene ingresos por una parte del objeto social, aunque todo esté integrado en el mismo epígrafe y los ingresos no pueden cubrir todos los gastos, por lo que los socios realizan diferentes aportaciones.

Las aportaciones de los socios son aportaciones dinerarias, voluntarias y variables, que efectúan éstos, y que no se encuentran referidas ni vinculadas a servicios prestados por la sociedad, ni estas aportaciones son contraprestación alguna por servicios prestados a los socios, sino que son meras aportaciones para sufragar gastos mientras la sociedad no sea autosuficiente.

CUESTION-PLANTEADA

- 1) Que consideración tienen las aportaciones dinerarias de los socios a efectos de IVA y del Impuesto sobre Sociedades.
- 2) Para el supuesto de que dichas aportaciones tuvieran que tenerse en cuenta a efectos de IVA, como debería procederse a efectos de la deducción del IVA soportado, y si habría que aplicarse la prorrata general o especial.
- 3) Si sería deducible el IVA soportado de todos los gastos incurridos.

CONTESTACION-COMPLETA

En relación con el Impuesto sobre Sociedades hay que señalar lo siguiente:

El artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo, establece lo siguiente:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

El artículo 36.2 del Código de Comercio, en la redacción dada por el artículo primero, uno de la Ley 16/2007, de 4 de Julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea,

define los ingresos y los gastos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto del ejercicio:

“a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o propietarios.

b) Gastos: Decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado que muestre los cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la presente sección o en una norma reglamentaria que la desarrolle.”

El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de Noviembre, define en la cuenta 118 las “aportaciones de socios o propietarios” como “elementos patrimoniales entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas. Es decir, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas.”

En el caso planteado, de los hechos aportados en la consulta parece desprenderse que las transferencias efectuadas a la consultante lo son con finalidad indeterminada, para financiar déficits de explotación o gastos generales de funcionamiento de la consultante, no asociados con ninguna actividad, por lo que las transferencias realizadas por los socios, tendrán la consideración de aportación de los mismos a la sociedad, sin que en dicha aportación se genere ingreso alguno computable en la cuenta de resultados y, en la medida que el TRLIS no establece ningún precepto particular al respecto, tampoco se genera renta alguna para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, siempre que se mantenga la equivalencia económica entre los socios, antes y después de la aportación.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido hay que señalar lo siguiente:

El artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de Noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el Valor Añadido (antiguo artículo 4.5 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de Mayo, Sexta Directiva, norma derogada y sustituida desde el 1 de enero de 2007 por la referida Directiva 2006/112/CE, establece lo siguiente:

“Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones pública, ni siguiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante.”

El mencionado precepto comunitario ha sido objeto de interpretación en diversas sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en adelante, Tribunal. En este sentido, ha de destacarse la de 11 de julio de 1985, Asunto C-107/84, Comisión contra Alemania, la de 26 de marzo de 1987, Asunto C-235/85, Comisión contra Holanda, o la de 17 de Octubre de 1989, Asuntos acumulados C-231/87 y 129/88.

En particular, en los apartados 20 y 21 de la sentencia de 26 de marzo de 1987 se establece lo siguiente:

“20. Procede hacer constar, a este respecto, que el apartado 5 del artículo 4 únicamente prevé una exención a favor de los organismos de Derecho público, y tan sólo por lo que respecta a las actividades y operaciones que lleven a cabo en su condición de autoridades públicas.

21. El análisis de este precepto a la luz de los objetivos de la Directiva pone de manifiesto que deben reunirse acumulativamente dos requisitos para que pueda aplicarse la exención; a saber, el ejercicio de actividades por parte de un organismo público y el ejercicio de actividades en su condición de autoridad pública; lo que, por una parte, significa que todas las actividades ejercidas por los organismos de Derecho público no quedan automáticamente exentas, sino únicamente las que corresponden a su misión específica de autoridad pública (véase la sentencia de 11 de Julio de 1985, Comisión contra la República Federal de Alemania, 107/87, Rec 1985. 2663)y, por otra, que una actividad ejercida por un particular no queda exenta del IVA por el mero hecho de que consista en actos cuya ejecución entre dentro de las prerrogativas de la autoridad pública.”

De todo ello se deduce que, en síntesis, dos son los requisitos que abrirían paso a la aplicación del artículo 13.1 de la Directiva 2006/112: a) Que quien realice la operación sea un órgano de Derecho público y b) Que dicha operación suponga el ejercicio de una función pública desarrollada por el órgano de Derecho público.

En cuanto a la interpretación de esta segunda condición, el Tribunal se ha pronunciado, entre otras, en la sentencia de 15 de Mayo de 1990, Asunto C-4/89 y en la ya citada de 17 de octubre de 1989, Asuntos acumulados C-231/87 y 129/88.

En concreto, los apartados 15, 16 y 24 de esta última sentencia precisan en ese sentido lo siguiente:

“15. Del análisis del párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 dentro del sistema de la Directiva resulta que son las modalidades de ejercicio de las actividades las que permiten determinar el alcance de la no imposición de los organismos públicos. En efecto, en la medida en que esta disposición supedita la no imposición de los organismos de Derecho público al requisito de que actúen “en el ejercicio de sus funciones públicas”, considera imponibles aquellas actividades que ejercen dichos organismos no en su calidad de sujetos de Derecho público, sino como sujetos de Derecho privado. El único criterio que permite distinguir con certeza estas dos categorías de actividades es, por consiguiente, el régimen jurídico aplicable con arreglo al Derecho nacional.

16. De ello se sigue que los organismos de Derecho público a que se refiere el párrafo 1 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva desarrollan actividades “en el ejercicio de sus funciones públicas” en el sentido de esta disposición cuando las realizan en el marco del régimen jurídico que les es propio. Por el contrario, cuando actúan en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados, no puede considerarse que desarrollan actividades “en el ejercicio de sus funciones públicas”. Corresponde al Juez nacional calificar la actividad de que se trata en atención a este criterio.

(...).

24. Procede pues responder a la segunda cuestión que el párrafo 2 del apartado 5 del artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los Estado miembros está obligados a considerar sujetos pasivos del IVA a los organismos de Derecho público en cuanto a las actividades que desarrollan en el ejercicio de sus funciones públicas cuando estas actividades pueden ser ejercidas igualmente, en competencia con ellos, por particulares, si el hecho de no considerarlos sujetos pasivos pudiera dar lugar a distorsiones graves de la competencia, pero no está obligados a adaptar literalmente su Derecho nacional a este criterio ni a precisar los límites cuantitativos de la no imposición.”

La incorporación del mencionado artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE al Derecho nacional se ha realizado a través de los artículos 5 y 7.8º de la Ley 37/1992, de 28 de Diciembre del

Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29). Este último establece la no sujeción de las siguientes operaciones:

“Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por los Entes públicos sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando los referidos Entes actúen por medio de empresa pública, privada, mixta o, en general, de empresas mercantiles.

En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que los Entes públicos 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 9º 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 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.
- m) Las de matadero.”

La determinación de los supuestos de sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido por los Entes públicos ha de realizarse a la luz de la citada jurisprudencia del Tribunal, de la que cabe concluir que dicha sujeción habrá de determinarse considerando los siguientes extremos:

1º Las entregas de bienes o prestaciones de servicios han de ser realizadas por entes u organismos de derecho público.

2º La entrega de bienes o prestación de servicios controvertida ha de realizarse en el ejercicio de una función pública, esto es, que el Ente público actúe en su calidad de sujeto de Derecho público.

La aplicación conjunta de ambos requisitos a la actividad de las Administraciones públicas permite aislar la parte de la misma que, por su marcado carácter no empresarial, resulta ajena al Impuesto.

A estos efectos, han de valorarse los siguientes extremos:

- a) Desde un punto de vista estrictamente jurídico, del total de actuaciones realizadas por la Administración habrían de excluirse las situaciones al margen del Derecho administrativo.
- b) En segundo lugar, si la función desarrollada por un Ente o Administración pública se ejerce en competencia con los particulares y el hecho de declararla no sujeta puede dar lugar a distorsiones graves de la competencia, habría de concluirse la sujeción de la misma.

Resulta evidente que la simple concurrencia en relación con la misma operación determina una situación desfavorable para los destinatarios, que en el caso de la provisión pública no soportarán el Impuesto.

En este caso, la distorsión habría de calificarse en función de la importancia relativa del volumen de operaciones desarrollado por los particulares respecto del correspondiente a la provisión pública, ya que si esta última tiene carácter aislado o excepcional no debe concluirse que dicha distorsión es grave o, como precisa la versión inglesa de la Directiva 2006/112/CE, "significativa."

c) Finalmente, la actividad desarrollada habrá de ser distinta de las contenidas en el artículo 7.8º como correlato del Anexo I de la Directiva 2006/112/CE. Para cualquiera de ellas, el legislador ha decidido su sujeción en todo caso en atención a su marcado carácter económico.

La aplicación de dichos requisitos a las situaciones concretas desarrolladas por los Entes públicos ha de hacerse igualmente en atención a las distintas formas de personificación de la gestión de los servicios públicos, esencialmente cuando el sujeto activo de la transacción no es un Ente territorial, esto es, la propia Administración estatal, autonómica o local, sino un organismo o entidad dependiente de cualquiera de ellas. En este sentido, es doctrina reiterada considerar que los servicios que prestan a los Entes de los que dependen íntegramente sociedades participadas por aquéllos, no se encuentran sujetos al Impuesto. En este sentido, pueden citarse, entre muchas otras, la contestación a la consulta número V0857-09, de 22 de Abril de 2009.

La descripción de las operaciones desarrolladas por la entidad consultante permite concluir que la misma es, en esencia, un centro de gasto que no realiza, con carácter general, entregas de bienes ni prestaciones de servicios que supongan la ordenación de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios.

En estas circunstancias, su actividad estará no sujeta al Impuesto.

Sin embargo, dicha conclusión no alcanza al patrocinio realizado por la entidad consultante por ser esta una actividad sujeta y no exenta del Impuesto y la única que, de acuerdo con la información disponible, es generadora de ingresos.

En estas circunstancias, la deducción del Impuesto que soporte la consultante solamente resultará procedente en relación con los bienes y servicios que se destinen a la realización de dicha actividad publicitaria. En ningún caso resultará procedente la deducción general de las cuotas soportadas como consecuencia de que una mínima parte de su actividad, dicho patrocinio, sea generador de tal derecho.

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.