

# Aspectos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido en el ámbito de las empresas públicas



LA FISCALIDAD  
EN LAS  
ADMINISTRACIONES  
PÚBLICAS

**Montserrat Trave**

*Auditora-supervisora de la Sindicatura de Comptes de Catalunya*

La normativa fiscal presenta casi siempre ciertas particularidades cuando se trata de su aplicación en el ámbito del sector público. Esta afirmación es válida prácticamente para todos los impuestos del sistema tributario español y por ello sería posible tratar cada una de las particularidades en función de los diferentes impuestos. Sin embargo, y por razón de la importante modificación que se ha producido en el Impuesto sobre el Valor Añadido por lo que se refiere al tratamiento de las subvenciones, en virtud de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, es este Impuesto el que es objeto de análisis.

El estudio se centra en las empresas públicas y en concreto se basa en la experiencia que hemos

tenido en los trabajos de fiscalización de las empresas públicas de la Generalitat de Catalunya. Además del efecto que el cambio de tratamiento de las subvenciones ocasiona en la tributación de las empresas, se plantean también otras cuestiones relativas al IVA con referencia a la operativa habitual de estas entidades.

## **Las subvenciones**

La casi totalidad de las empresas públicas resultan beneficiarias de subvenciones de diferentes tipos, procedentes de la Administración. En la mayoría de casos para compensar el déficit de explotación, en otros como contraprestación a la prestación de unos servicios y también como subvenciones vinculadas al precio de las

operaciones o servicios en beneficio del consumidor final. Además, también reciben subvenciones de capital.

Hasta el 31 de diciembre de 1997, la normativa del IVA sometía exclusivamente a tributación, al considerar que formaban parte de la base imponible, las subvenciones vinculadas al precio. A partir del 1 de enero de 1998, en virtud de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, todas las subvenciones recibidas por las empresas públicas tienen incidencia en la tributación por este Impuesto, en la medida que todas las empresas van a incrementar, de un modo u otro, su coste fiscal. Además, se plantean también cuestiones de procedimiento y organización en su aplicación.



A continuación, vamos a analizar el tratamiento fiscal vigente aplicable a las subvenciones en función de su aplicación o finalidad.

**A) Subvenciones vinculadas al precio de las operaciones**

El tratamiento fiscal en el IVA de este tipo de subvenciones no ha variado. De acuerdo con el artículo 78.3 de la Ley del IVA, las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto forman parte de la base imponible. El propio artículo establece qué se entiende por subvenciones aplicables al precio y lo son: "las establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados, cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación".

Así, son requisitos indispensables para tener dicha consideración:

- Que el importe de la subvención se determine con anterioridad a la realización de las operaciones sujetas; por lo tanto, se excluyen las destinadas a sanear el déficit de explotación, que implica su concesión a posteriori.
- Han de quedar determinadas en función del número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados; por lo tanto, quedan excluidas las que se conceden para sanear el déficit previsto, aunque se otorguen con anterioridad a la realización de las operaciones.

Lo cierto es que la práctica totalidad de las subvenciones recibidas por las empresas públicas de la Generalitat de Catalunya no cumplen dichas condiciones, dado que

*El requisito de determinación en función del número de unidades se convierte en el indispensable para considerar que la subvención forma parte de la base imponible del impuesto*

las subvenciones de explotación recibidas tienen como objetivo cubrir un déficit previsto de antemano al no cubrir los ingresos propios los gastos necesarios para el desarrollo de su actividad o bien, las que se otorgan durante el año o a final del ejercicio con la misma finalidad. Así, aunque en algunos supuestos podría considerarse que la subvención para cubrir el déficit esconde una subvención vinculada al precio de la operación, al no determinarse de antemano en función del número de unidades o de servicios prestados, no puede considerarse como parte de la base imponible. Por ello, el requisito de determinación en función del número de unidades se convierte en el indispensable para considerar que la subvención forma parte de la base imponible del Impuesto.

En la práctica, en base a nuestra experiencia en la fiscalización de las empresas, hemos podido determinar un supuesto que cumpliría con las condiciones; es el caso de Ferrocarrils de la Generalitat de Catalunya (FGC).

Esta entidad de derecho público recibe subvenciones de la Adminis-

tración del Estado y también de la Autonómica para cubrir el coste real de sus servicios que no se llega a financiar con los ingresos por tarifas (billetes de transporte). De hecho se desprende que parte de las subvenciones recibidas tienen relación directa con el precio del billete, que es "político" y que por ello se genera un desequilibrio entre los ingresos y los gastos. Así, el Contrato-programa que regula las relaciones entre la Administración del Estado, la Generalitat de Catalunya y FGC establece que las aportaciones del Estado son para contribuir a la financiación del déficit anual, antes de gastos financieros, y a la inversión. Y aunque para la determinación del importe de la aportación una de las variables que se tiene en cuenta es el número de viajeros/Km transportados, esta ratio no se corresponde exactamente con un número de unidades vendidas o servicios prestados, ya que su cálculo se realiza de la forma siguiente:

$$\frac{\text{cifra real obtenida por ingresos por tráfico}}{\text{tarifa media del año}}$$

y además, la tarifa media varía en función de que se trate de títulos (billetes, bonos, etc.) de vigencia superior o no a un año y de que se utilicen solo en la línea de Ferrocarriles o conjuntamente con otros operadores (metro, autobús). Asimismo, otra de las variables que se tiene en cuenta es la inversión realizada en función de los objetivos fijados en el Contrato-programa; si la inversión realizada es inferior a la prevista se aplica, por la diferencia, una disminución en las aportaciones previstas. También influye el cumplimiento de otros objetivos fijados en el programa.

Finalmente, hay que decir que las aportaciones de la Generalitat



se fijan a posteriori, para cubrir el déficit todavía resultante: el que se genera básicamente por los gastos financieros.

Por lo tanto, estas subvenciones no cumplen los requisitos establecidos en la norma ya que no se fijan en función del número de servicios prestados y, por lo tanto, no forman parte de la base imponible del IVA.

En la última fiscalización de esta entidad, y por lo que se refiere al análisis de la gestión (y en concreto al analizar los costes que cubren las tarifas), se detectó que la empresa recibe de la Generalitat una subvención llamada de "tarifa social" destinada a sufragar el coste del billete de transporte de los pensionistas. Esta subvención está vinculada al precio del billete de forma clara, ya que se determina con anterioridad a la realización de las operaciones y la cuantificación fija se realiza en función de los billetes expedidos.

Así, en este supuesto, la empresa debería declarar el IVA repercutido (cosa que no hace) sobre la base siguiente: precio del billete más la parte de subvención correspondiente. Esta cuestión fue comentada con los responsables y señalada en las observaciones del informe de fiscalización.

**B) Resto de las subvenciones**

Por el resto de las subvenciones entendemos aquéllas que, de un

modo u otro, se conceden para cubrir un déficit previsto de antemano o posible en función de los resultados del ejercicio; además, encontraríamos las subvenciones destinadas a financiar la adquisición de bienes de capital.

Este tipo de subvenciones, diferentes a las tratadas en el punto anterior, tenían en la legislación vigente hasta 31 de diciembre de 1997 un efecto fiscal neutro en el IVA: no formaban parte de la base imponible del Impuesto y no afectaban, en ningún caso, a las reglas de deducibilidad de las cuotas soportadas.

A partir del 1 de enero de 1998, cualquier empresa que reciba subvenciones de explotación (aunque sean para cubrir el déficit) y de capital, siempre que se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales, ve modificado su régimen de deducibilidad de cuotas, es decir, pasa a tributar en el régimen de la regla de prorrata y en los supuestos que, por el tipo de operaciones ya se tributara en dicho régimen, el porcentaje de prorrata aplicable a las cuotas soportadas pasa a ser menor. Este hecho supone que en la tributación por este Impuesto se incrementa el coste fiscal para las empresas públicas, ya que prácticamente todas son beneficiarias de subvenciones.

El efecto directo para las empresas que ya tributaban en dicho régimen es que el importe de las sub-

venciones recibidas pasa a computarse en el volumen de operaciones del denominador de la prorrata y al ser éste superior y por el contrario no computar en el numerador, el porcentaje de deducción es inferior.

En el caso de las empresas que tenían la deducibilidad del 100% de las cuotas soportadas, al pasar a tributar en régimen de prorrata, ven también disminuido su porcentaje de deducibilidad.

Un ejemplo muy simplificado sería el siguiente:

{PRIVADO} Precio del servicio (facturación):.....	1.000
Coste del servicio y otros gastos:.....	1.800
Subvención para compensar el déficit.....	800

- a) Prorrata a 31.12.97 n:1000  
d:1000 prorrata 100%
- b) Prorrata a 31.12.98 n:1000  
d:1800 prorrata 55%

siendo n: importe total anual de operaciones con derecho a deducción.

siendo d: importe total anual de todas las operaciones

En el caso a) la empresa se deduce la totalidad de las cuotas soportadas y en el caso b) la empresa sólo podrá deducirse el 55% del total del IVA soportado en el ejercicio, por lo que la cuota final a ingresar será mayor o bien, resultará a ingresar cuando con anterioridad a la modificación no lo era, o bien, el importe a devolver será menor.

A mi entender, la razón de la modificación únicamente puede obedecer a fines recaudatorios. La justificación técnica del tratamiento vigente desde la creación del im-

*A partir del 1 de enero de 1998, cualquier empresa que reciba subvenciones de explotación y de capital pasa a tributar en el régimen de la regla de prorrata*



puesto (1985) hasta el 31 de diciembre de 1997 residía en que si las empresas subvencionadas sólo pudieran deducirse una parte del impuesto soportado, al ser la diferencia más coste (más gasto en la cuenta de resultados) sería necesario incrementar la subvención para conseguir el mismo objetivo de equilibrar los ingresos y gastos. Por otro lado se entendía que el posible perjuicio recaudatorio para el Estado sería relativo ya que el objetivo de las subvenciones en general es poder reducir el precio del bien o del servicio en beneficio del consumidor/ciudadano.

Con la modificación introducida en el tratamiento parece ser que todos los argumentos, válidos hasta la fecha, dejan de serlo.

En cuanto al cómputo hay que tener en cuenta lo siguiente:

- a) Las subvenciones de explotación deben incluirse en el denominador de la fracción de la prorrata por el importe total de las concedidas cada año. ( Se establece un régimen transitorio por el cual no se incluirán en el denominador de la prorrata las subvenciones acordadas con anterioridad a la entrada en vigor de la norma, 1 de enero de 1998, independientemente de cuándo se hagan efectivas).
- b) Las subvenciones de capital también se incluyen en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. Esto es así, dado que se emplean en la adquisición de bienes de utilización duradera (más de un año) en la actividad.

En el caso de las subvenciones de capital, cuando se conceden pa-

*Las subvenciones de explotación deben incluirse en el denominador de la fracción de la prorrata por el importe total de las concedidas cada año*

ra adquirir un bien concreto, se reduce la deducción de la cuota soportada en la proporción que represente el valor del bien respecto del importe de la subvención. Por ejemplo:

Una empresa con prorrata del 80% recibe una subvención de 2.000.000 pesetas para adquirir un bien cuyo precio es de 10.000.000 pesetas, y el tipo impositivo aplicable a la entrega es del 16%.

(PRIVADO) Proporción subvención/precio del bien:  
 $2.000.000/10.000.000=20\%$

Cuota soportada en la adquisición:  
 $10.000.000 \times 16\% = 1.600.000$

- no deducible  
 $20\% \times 1.600.000 = 320.000$   
- resto cuota soportada  
1.280.000

Cuota deducible  
 $80\% \times 1.280.000 = 1.024.000$

Finalmente, hay que decir, que no se incluyen en el denominador por razones técnicas o de política social las subvenciones siguientes:

- las vinculadas a actividades no empresariales
- las relacionadas con operaciones con exención plena (art. 21 a 26 de la Ley del IVA) y con operaciones no sujetas que originen el derecho a deducción (art. 94 de la LIVA).
- las percibidas por Centros Especiales de Empleo (Ley 13/1988)

Hay otra cuestión importante que afecta a las empresas de la Generalitat de Catalunya. Dichas empresas reciben, además de las subvenciones de explotación (capítulo IV del presupuesto) y de las de capital (capítulo VII del presupuesto) otras que proceden del capítulo VIII. Dichas subvenciones, por su naturaleza, se destinan a capitalizar a las empresas (en el caso de S.A. son para ampliar capital y en el caso de entidades de derecho público que ajustan su actuación al derecho privado, son para incrementar el fondo social). Dichas subvenciones se contabilizan como "aportaciones a futuras ampliaciones de capital" en el pasivo y no se amortizan (ya que no cumplen las condiciones que establece el artículo correspondiente de la normativa del Impuesto sobre Sociedades).

Dada su naturaleza y finalidad, aportaciones de los socios, se ha entendido que estas subvenciones no forman parte del denominador en el cálculo de la regla de prorrata. Este criterio, coherente atendiendo a la naturaleza de la operación y de acuerdo con la finalidad última que subyace en el cambio de tratamiento, es el adaptado por las empresas de la Generalitat de Catalunya.

De todo lo expuesto se desprende que para las empresas es absolutamente necesario conocer con toda exactitud la naturaleza jurídica

de las cantidades recibidas y determinar si se trata de subvenciones de capital (las recibidas por capítulo VII o por capítulo VIII) o de explotación (las recibidas por capítulo IV) y la finalidad a la cual se destinan y con qué tipo de operaciones se relacionan, ya que de ello va a depender su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

### **C) Las subvenciones como contraprestación a la prestación de servicios**

En el sector público empresarial es bastante habitual que muchas de las empresas que se constituyen tengan como objeto social la realización de servicios a la propia Administración de la cual dependen, a cambio de lo cual perciben una subvención en lugar de que se genere la correspondiente facturación.

En el caso del sector público empresarial de Catalunya estos supuestos se producen fundamentalmente en el sector sanitario, es decir en las empresas públicas que dependen del Servei Català de la Salut: Sistema d'Emergències Mèdiques, SA, Institut de Diagnòstic per la Imatge, Agència d'Avaluació de Tecnologia Mèdica por poner un ejemplo de empresas que han sido objeto de fiscalización (en casi todos los casos el servicio se prestaba desde la propia administración; es decir, se ha producido una descentralización de los servicios) y también se da esta circunstancia en la prestación de servicios informáticos (Centre Informàtic de la Generalitat de Catalunya, SA).

En estos casos, en que se realiza una prestación de servicios de carácter profesional o empresarial por parte de una empresa pública a

la Administración, entendemos que hay que atender a la verdadera naturaleza de la operación y la realidad es que la subvención se recibe como contraprestación a los servicios prestados; por lo tanto el servicio debería ser objeto de facturación y, en consecuencia, repercutir el IVA correspondiente (con las excepciones que correspondan cuando se trate de prestación de servicios exentos como ocurre en muchos servicios sanitarios).

Lo que está claro es que las subvenciones de explotación (para cubrir el déficit) lo son en la medida que no obligan a una contraprestación y éste no es el caso de los ejemplos que se han puesto: las empresas realizan unos servicios que les son pagados mediante una subvención de explotación y, ade-

más, la cuantía de la subvención no varía independientemente de los servicios que se presten.

En todos los casos de empresas fiscalizadas que se encuentran en estos supuestos se han realizado las observaciones y recomendaciones correspondientes por la contingencia fiscal que puede suponer.

### **D) Operaciones realizadas por entes públicos mediante contraprestación de naturaleza tributaria**

La normativa del IVA establecía que las actividades realizadas por entes públicos en el ejercicio de sus funciones no estaban sujetas al Impuesto porque no se consideraban empresariales.



**LA FISCALIDAD  
EN LAS  
ADMINISTRACIONES  
PÚBLICAS**





## LA FISCALIDAD EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

La Ley 66/1997, antes citada, ha precisado qué operaciones realizadas por estos entes son empresariales y cuáles se efectúan en el ejercicio de una función pública. La distinción se efectúa en función de la contraprestación recibida. Así, se consideran entre las actividades empresariales las que se realizan mediante contraprestación no tributaria y están sujetas al Impuesto. En cambio, las operaciones realizadas mediante contraprestación tributaria (impuestos, tasas o contribuciones especiales) o sin contraprestación, se consideran realizadas en el ejercicio de una función pública y, por lo tanto, no están sujetas.

Sin embargo, existe una excepción a la regla señalada de no sujeción: hay determinadas actividades que están sujetas al IVA aunque la contraprestación sea de naturaleza tributaria para evitar distorsiones en la competencia. Estas actividades son aquellas relacionadas con los

*La no sujeción de las actividades de un ente público sólo procede, en su caso, cuando se efectúen directamente por dichos entes y nunca cuando dichos entes se valgan de un tercero para realizar el servicio*

sectores siguientes: telecomunicaciones, distribución de agua, gas, calor, energía eléctrica y demás modalidades de energía, transporte de personas y bienes, servicios portuarios y aeroportuarios, explotación de ferias y exposiciones de carácter comercial, etc...

Con anterioridad a la Ley 66/1997, además, se consideraban no sujetas las operaciones realizadas por entes públicos en el desarrollo de una actividad empresarial cuando sus operaciones principales se realizaban mediante contraprestación de naturaleza tributaria y se consideraban operaciones principales aquellas que representasen al menos el 80% de los ingresos derivados de la actividad. A partir del 1 de enero de 1998 se elimina este supuesto de no sujeción.

Por otra parte, por lo que respecta a las empresas públicas, hay que hacer una precisión importante: la no sujeción de las actividades de un ente público sólo procede, en su caso, cuando se efectúen directamente por dichos entes y nunca cuando dichos entes se valgan de un tercero para realizar el servicio; es decir, no se aplica la no sujeción cuando se presta el servicio a través de empresas públicas, privadas o mixtas o, en general, empresas mercantiles.

Por lo tanto, tratándose de empresas públicas, salvo que la operación o servicio goce de exención objetiva por su naturaleza y de acuerdo con la normativa, sus operaciones están sujetas al Impuesto y deben repercutir el IVA, aunque la contraprestación sea de carácter tributario (por ejemplo, el Incremento de Tarifa de Saneamiento, en el caso de la Junta de Saneamiento; aunque este supuesto ya quedaba fuera de la no sujeción al tratarse del sector del agua).

## Consideraciones finales

Como hemos visto, la tributación de las empresas públicas en el Impuesto sobre el Valor Añadido ha variado significativamente a partir del 1 de enero de 1998. La incidencia más importante se produce en el tratamiento de las subvenciones. Lo cierto es que la Sexta Directiva de IVA, que establece los principios informadores del Impuesto en el seno de la Unión Europea, admite como opción otorgada a los Estados Miembros la inclusión de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones sujetas en el cálculo de la prorrata de deducción del Impuesto. Y a ello se ha acogido el Estado español.

La trascendencia de esta modificación no sólo afecta al coste fiscal, aspecto que sin duda es el más significativo, sino también a los aspectos puramente administrativos en el primer año de aplicación, 1998: las empresas que ya estuvieran en régimen de prorrata habrán aplicado el % de prorrata del ejercicio anterior y regularizarán el importe de las cuotas soportadas en la declaración del 4 trimestre o del mes de diciembre (según la cifra de negocios); las que entren por primera vez en prorrata lo más posible es que apliquen el régimen general y regularicen también en la declaración del último trimestre o mes de diciembre (este aspecto no está contrastado ya que el ejercicio 1998 aún no ha sido objeto de fiscalización).

En todo caso, deberá procederse al análisis pormenorizado del origen de las subvenciones (ejercicio de otorgamiento) y de su naturaleza para su correcta tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido. ■