



I N F O R M E

S/REF. N° REGISTRO SALIDA 2011/82794

N/REF. 2011-25502

DESTINATARIO: SR.D. JOSÉ DEL PINO ÁLVAREZ
DIRECTOR GERENTE DE LA ENTIDAD MADRID CALLE 30, S.A.
CALLE MÉNDEZ ÁLVARO, N° 95 CENTRO DE CONTROL DE TÚNELES M-30. 28053 MADRID

ASUNTO:
CONFIRMACIÓN DE CRITERIOS EXPUESTOS CON RELACIÓN A VARIOS IMPUESTOS

En relación con el asunto de referencia, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, emite el siguiente informe:

La entidad "Madrid Calle 30, S.A", en adelante la entidad, es una empresa de economía mixta participada en un 80% por el Ayuntamiento de Madrid y en un 20% por otra tercera sociedad.

La entidad gestiona la explotación, conservación y mantenimiento del anillo distribuidor "Calle 30" y las infraestructuras y espacios de su entorno a través de un contrato de concesión sujeto a la normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), de manera que por las condiciones del contrato de concesión la operación se registra como un activo financiero con base en los criterios establecidos por dicha norma contable.

Al objeto de mejorar la eficiencia de la estructura financiera de la concesión, una vez obtenidas las autorizaciones pertinentes, se modificará dicha estructura en el sentido de que la Administración concedente (Ayuntamiento) se subrogará en toda la deuda viva de la entidad, lo cual obligará a modificar las condiciones económicas del contrato de concesión inicial para reequilibrar la concesión desde un punto de vista económico-financiero.

Esta subrogación de la deuda y modificación del contrato de concesión, plantea ciertas cuestiones fiscales en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.



ASUNTO:
CONFIRMACIÓN DE CRITERIOS EXPUESTOS CON RELACIÓN A VARIOS IMPUESTOS

I. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), establece que "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."

En consecuencia, los criterios y principios contables derivados de la referida Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, son asumidos por el Impuesto sobre Sociedades en la medida en que no contiene norma fiscal especial alguna para las entidades concesionarias. En consecuencia, la calificación contable como activo financiero de la contraprestación recibida por la entidad concesionaria por los servicios de construcción de la infraestructura se asume a efectos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que si la baja del pasivo financiero asociada a la deuda asumida por la entidad concedente se corresponde en su totalidad con la correlativa baja de dicho activo financiero consecuencia de la modificación de las condiciones financieras de la concesión, sin que ello suponga cargos ni abonos a la cuenta de pérdidas y ganancias o cuentas de reservas, es decir, no se genera ingreso o gasto alguno a efectos contables, ello supone que, igualmente, esa modificación de las condiciones económicas de la concesión motivada por la citada subrogación en la deuda de la entidad no tendrá efectos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad concesionaria del período impositivo en el que tiene lugar esas operaciones, de acuerdo con lo establecido en el citado artículo 10.3 del TRLIS.

II IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Primero.- La entidad suscribió un préstamo sindicado con entidades financieras para financiar determinadas inversiones. Por razones de eficiencia y rentabilidad económica, el Ayuntamiento, con efectos 30 junio de 2011, se va a subrogar frente a las entidades financieras en la deuda bancaria de la sociedad consultante por el importe total de la deuda viva en ese momento.

Segundo.- De acuerdo con lo establecido en 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), están sujetas al



ASUNTO:
CONFIRMACIÓN DE CRITERIOS EXPUESTOS CON RELACIÓN A VARIOS IMPUESTOS

citado tributo "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".

Tercero.- El artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992 establece la exención del Impuesto en relación con una serie de operaciones financieras, entre las que figuran las siguientes:

"c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

d) Las demás operaciones, incluida la gestión, relativas a préstamos o créditos efectuadas por quienes los concedieron en todo o en parte.

La exención no alcanza a los servicios prestados a los demás prestamistas en los préstamos sindicados.

En todo caso, estarán exentas las operaciones de permuta financiera.

e) La transmisión de préstamos o créditos".

Este número 18º del apartado uno del artículo 20 de la Ley es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006). De acuerdo con el precepto comunitario, "los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) (...)

b) la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;

c) la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron;



ASUNTO:

CONFIRMACIÓN DE CRITERIOS EXPUESTOS CON RELACIÓN A VARIOS IMPUESTOS

d) las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;

e) las operaciones, incluida la negociación, relativa a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección; se considerarán de colección las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático;

(...)"

Este artículo de la Directiva ha sido objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su sentencia de 5 de junio de 1997 (asunto C-2/95). En la sentencia citada se establecen varios criterios de interés a efectos de la contestación que ha de darse a la consulta planteada.

En primer término, y como criterio general reiterado en numerosas sentencias del Tribunal (así, las de 15 de junio de 1989 y 26 de junio de 1990, entre otras), las normas que establecen las exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido se deben interpretar estrictamente, "dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo" (apartado 20 de la sentencia). De la misma forma, el Tribunal ha establecido que las normas que establecen excepciones a las exenciones no pueden ser objeto de interpretaciones restrictivas (sentencia de 13 de julio de 1989, entre otras).

El criterio determinante para delimitar la exención del artículo 135 de la Directiva es el tipo de operación efectuada, no siendo necesario que la operación se efectúe por un banco o entidad financiera. Ello llevó al Tribunal, en su día (sentencia de 27 de octubre de 1993, asunto C-281/1991), a afirmar la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los créditos concedidos por los proveedores de bienes en forma de aplazamientos de pago.

Esto es así salvo en los casos en que el artículo 135 exige expresamente que la operación se realice por una persona determinada: así, la letra b) del artículo 135 de la Directiva reconoce la



ASUNTO:
CONFIRMACIÓN DE CRITERIOS EXPUESTOS CON RELACIÓN A VARIOS IMPUESTOS

exención del Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones de gestión de créditos siempre que dicha gestión se efectúe por el concedente del crédito y no por un tercero (apartado 33 de la sentencia). Por ello, la irrelevancia de los elementos subjetivos a efectos de la caracterización de la exención sólo se afirma de forma expresa por el Tribunal respecto de las letras d) y f) del artículo 135, pues en dichas disposiciones no se hace referencia alguna al prestador del servicio ni a su destinatario (apartado 32 de la sentencia).

En definitiva, los elementos subjetivos son irrelevantes, excepto cuando el artículo 135 considera "servicios que, por su naturaleza, van destinados a los clientes de las entidades financieras" (apartado 48 de la sentencia).

De conformidad con lo expuesto, la operación consistente en la subrogación en un préstamo efectuada por el Ayuntamiento es una operación sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuarto.- Finalmente, respecto de la incidencia de estas operaciones en el cálculo del porcentaje de prorrata general del Impuesto, el artículo 104 de la Ley 37/1992 señala, en su apartado dos, número 2º, las reglas para la determinación del denominador de dicho porcentaje.

A su vez, el apartado tres del precitado artículo 104 señala una serie de partidas que no han de computarse en ninguno de los términos del porcentaje de prorrata, citando en su número 4º las siguientes:

"(...) las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

Tendrán la consideración de operaciones financieras a estos efectos las descritas en el artículo 20, apartado uno, número 18º, de esta Ley, incluidas las que no gocen de exención".



ASUNTO:
CONFIRMACIÓN DE CRITERIOS EXPUESTOS CON RELACIÓN A VARIOS IMPUESTOS

A este respecto, hay que tener en cuenta que el artículo 104.Tres.4º de la Ley 37/1992 es transposición al derecho interno del artículo 174.2, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE, según el cual para el cálculo de la prorrata de deducción se excluirá:

“b) la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras;

c) la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones enunciadas en las letras b) a g) del apartado 1 del artículo 135, siempre que se trate de operaciones accesorias”.

La normativa comunitaria señala, pues, la exclusión de los términos del porcentaje de prorrata del importe correspondiente a las operaciones financieras accesorias para el sujeto pasivo, lo cual se transpone por el legislador español señalando la exclusión del citado porcentaje del importe de las operaciones financieras no habituales.

Por lo que concierne a esta cuestión, hay que tener presente que la referencia al carácter accesorio de las operaciones financieras respecto a su inclusión en el porcentaje de prorrata no ha de ser analizada en relación con las operaciones principales que se efectúen por un empresario o profesional consideradas aisladamente, sino que la interpretación del precepto comunitario ha de referirse al carácter accesorio o no de la actividad financiera desarrollada por el sujeto pasivo respecto a su actividad principal.

En estos términos, el carácter accesorio de las operaciones financieras ha de ser analizado, a estos efectos, en relación con el “objeto del tráfico” del empresario o profesional que realice las operaciones, de forma que cuando los aplazamientos concedidos constituyan para este una actividad accesorio, residual o marginal, entonces no se procederá a incluir el importe correspondiente en los términos del porcentaje de prorrata. Por el contrario, cuando el empresario o profesional desarrolle tanto una actividad principal en cuanto a su objeto como otra actividad de carácter financiero, entonces el volumen de negocios correspondiente a esta segunda habrá de ser considerado a efectos de deducciones en la forma que proceda.

En la medida en que difícilmente puede concebirse una actividad que se desarrolla con carácter principal o sustantivo, no accesorio, y no se hace de forma habitual, el concepto de accesoriedad

**ASUNTO:**

CONFIRMACIÓN DE CRITERIOS EXPUESTOS CON RELACIÓN A VARIOS IMPUESTOS

que contiene el precepto comunitario ha de ser interpretado en este contexto como relativo a la realización de operaciones que supongan la obtención de ingresos en el tiempo de forma habitual o continuada en el tiempo, al margen de la periodicidad en la suscripción o formalización de los contratos, como, por otro lado, induce el precepto de la Ley 37/1992 que se ha señalado.

A una conclusión análoga ha llegado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 11 de julio de 1996, Asunto C-306/94, Régie dauphinoise, la cual señala en sus apartados 18, 21 y 22 lo siguiente:

“18. En efecto, las prestaciones de servicios, como los depósitos en los bancos realizados por un administrador de comunidades de propietarios, no quedarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido si las efectuaran personas que no actúan en calidad de sujeto pasivo. No obstante, en el procedimiento principal, la percepción por un administrador de comunidades de propietarios de los intereses producidos por el depósito de las cantidades que recibe de sus clientes en el marco de la administración de sus fincas constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible, de forma que dicho administrador actúa como sujeto pasivo cuando efectúa dicho depósito.

21. A este respecto, hay que indicar que la no inclusión de las operaciones accesorias financieras en el denominador de la fracción que se utiliza para el cálculo de la prorrata, conforme al artículo 19 de la Sexta Directiva, tiene por objeto asegurar el respeto al objetivo de perfecta neutralidad que garantiza el sistema común de IVA. Como ha señalado el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, si todos los resultados de las operaciones financieras del sujeto pasivo que tienen relación con una actividad imponible tuvieran que incluirse en dicho denominador, aun cuando la obtención de tales resultados no implique ningún empleo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA o, por lo menos, sólo implique una utilización muy limitada de estos bienes o servicios, se falsearía el cálculo de la deducción.

22. No obstante, procede recordar que los depósitos de las empresas de administración de fincas tienen su origen en las provisiones de fondos que les confían los copropietarios y arrendadores cuyas fincas administran. De acuerdo con sus clientes, estas empresas pueden depositar tales cantidades, por su propia cuenta, en entidades financieras. De esta manera, como ha señalado el Tribunal de Justicia en el apartado 18 de la presente sentencia, la percepción de los intereses



ASUNTO:

CONFIRMACIÓN DE CRITERIOS EXPUESTOS CON RELACIÓN A VARIOS IMPUESTOS

producidos por dichos depósitos constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de las empresas de administración de fincas. Por consiguiente, estos depósitos no pueden calificarse de operaciones accesorias en el sentido del apartado 2 del artículo 19 de la Sexta Directiva y su cómputo en el cálculo de la prorrata de deducción no puede afectar a la neutralidad del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido”, concluyendo pues la obligatoriedad de dicha inclusión.

Por consiguiente, la operación de subrogación en el préstamo efectuada por el Ayuntamiento, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, en cuanto que no se efectúa teniendo por base u objeto los recursos que se generan por la actividad empresarial típica o característica de dicho empresario, no habrá de computarse a los efectos de determinar su porcentaje de prorrata.

Debe añadirse que este Centro Directivo, por lo que se refiere al cómputo de las operaciones financieras habituales o no a efectos de determinar la prorrata de deducción, ha señalado reiteradamente que la habitualidad en la realización de operaciones financieras en cuestión vendrá determinada por la realización continuada, es decir, por la práctica ordinaria y frecuente de tales operaciones financieras, lo cual ha de entenderse cumplido tanto cuando el número de operaciones es suficientemente elevado como para considerar que se realizan frecuentemente como cuando el número de operaciones es menor pero la magnitud y periodicidad de los ingresos es tal que su significado económico es equivalente al de un número de operaciones mayor con un importe menor para cada una de ellas.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS

SALIDA



Nº de Registro: 004717-11

Nº Consulta/Informe IE0415-11

Fecha: 14/07/2011

Madrid, 13 de julio de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Jesús Gascón Catalán