

Boletín Informativo

MAIG - JUNY 2006

Roger de Llúria, 123 1º 2ª •Telf. 93 487 37 28 / 93 487 28 55
www.bufetsociashumbert.com

El impuesto sobre el valor añadido y las subvenciones: Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades europeas de 6 de Octubre de 2005.

La Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido fue modificada parcialmente mediante la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, y con efectos a partir del ejercicio 1998.

Entre las modificaciones introducidas cabe destacar las que afectan a la obligación de aplicar la Regla de la Prorrata recogida en el artículo 102 de la Ley que quedó redactado de la siguiente manera:

“Uno. La regla de la prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

*Asimismo, **se aplicará la regla de la prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3, de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.***

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos podrán deducir íntegramente las cuotas soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en las prestaciones de servicios en

la medida en que se destinen a la realización de los autoconsumos a que se refiere el artículo 9, número 1, letra c), que tenga por objeto bienes constitutivos de las existencias y de los autoconsumos comprendidos en la letra d) del mismo artículo y número de esta Ley”

A partir del ejercicio 1998 todos los sujetos pasivos que recibieron subvenciones que no formaban parte de la base imponible del impuesto, léase subvenciones no vinculadas directamente a precio, debieron aplicar la regla de la prorrata a la hora de determinar el tanto por ciento de deducción de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado.

Asimismo, fue modificado el artículo 104 por el que se regulaba el procedimiento de cálculo de la Prorrata General, quedando redactado de la siguiente manera:

“... ..

2. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe total de las subvenciones que con arreglo a lo dispuesto en el

artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Las referidas subvenciones se incluirán en el denominador en el ejercicio en que efectivamente se perciban, salvo las de capital, que se imputarán en la forma que se indica en el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción.

Las subvenciones de capital se incluirán 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. No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.

.....”

Consecuentemente a raíz de las modificaciones introducidas en la Ley del IVA aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que recibieron subvenciones que no integraban la parte imponible del Impuesto,

- 1- Se vieron obligados a aplicar la Regla de Prorrata.
- 2- Si las subvenciones recibidas fueron de explotación las debieron incluir en su totalidad en el denominador de la prorrata la hora de determinar el porcentaje de deducción.

3- Si las subvenciones recibidas fueron de capital, pudieron optar entre incluirlas en el denominador en el ejercicio que se recibieron o bien por quintas partes.

4- Si las subvenciones recibidas fueron específicas de capital se limitó el derecho a la deducción de la cuota soportada por la adquisición de los bienes de inversión financiados en la misma proporción en que se las subvenciones financiaban a los bienes.

No obstante lo anterior el artículo 17.2 de la Sexta Directiva establece que:

“2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sea o le hayan de ser entregados o por los servicios que se sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

c) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5, y al apartado 3 del artículo 6”

En virtud de lo establecido en dicho artículo la Sexta Directiva considera que son deducibles con carácter general las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en operaciones sujetas al Impuesto siempre y cuando se utilicen para las de las propias operaciones gravadas.

Es decir, con carácter general la norma que opera es la de deducción de la totalidad de las cuotas soportadas en orden de preservar el principio de neutralidad del impuesto, a excepción hecha de:

- la establecida en el artículo 27 de la Sexta Directiva, en la que se recoge que el derecho a la deducción no podría limitarse a menos que fuera con motivo de evitar determinados fraudes o evasiones fiscales,
- la establecida en el artículo 17.6 del derecho a la deducción respecto al que se excluyen los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación,
- la facultad que atribuye el artículo 17.7 a los estados miembros de excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes por razones coyunturales.

creto el artículo 102. Uno de la Ley 37/1992 en el que establece la aplicación de la regla de la prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones no vinculadas directamente a precio, era contraria a lo que establece la VI Directiva Comunitaria (artículo 17.5).

La facultad que concede a los estados miembros el artículo 19.1 de la Sexta Directiva a incluir en el denominador de la prorrata las subvenciones no vinculadas directamente al precio, únicamente puede entenderse en el supuesto de que resulta aplicable la prorrata, es decir cuando el sujeto pasivo realice operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción.

Asimismo, la limitación a la que faculta el artículo 17.7 de la Sexta Directiva a los estados miembros de excluir total o parcialmente el régimen de deducciones de algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes por razones coyunturales, no sería de aplicación a la limitación del derecho de deducción de la totalidad de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de bienes de inversión financiado con subvenciones específicas de capital hecha en el artículo 104 de la Ley 37/1992, en la medida que tal facultad ha de tener carácter coyuntural lo que no se cumple la normativa española, implicando consiguientemente la incompatibilidad de la norma española con la Directiva.

■ ■ ■
El artículo 17.5 de la Sexta Directiva Comunitaria establece que la prorrata únicamente es de aplicación cuando el sujeto pasivo realice simultáneamente operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción.

■ ■ ■
Sexta Directiva considera que son deducibles con carácter general las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en operaciones sujetas al impuesto siempre y cuando se utilicen para las de las propias operaciones gravadas.

No obstante lo anterior, el artículo 17.5 de la Sexta Directiva Comunitaria establece que la prorrata únicamente es de aplicación cuando el sujeto pasivo realice simultáneamente operaciones con derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción.

Consecuentemente, la legislación española en materia de regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en con-

■ ■ ■

La legislación española establece la aplicación de la regla de la prorrateo cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones no vinculadas directamente a precio, era contraria a lo que establece la VI Directiva Comunitaria.

En el mismo sentido se pronunció la Comisión Europea en la nota de prensa de fecha 15/07/2002, IO/02/1050:

“IVA PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN CONTRA ESPAÑA, ITALIA Y BÉLGICA.

La Comisión ha decidido solicitar oficialmente a tres Estados Miembros que modifiquen las prácticas que no son compatibles con la Sexta Directiva relativa al régimen común del IVA (77/388/CEE modificada): España en el ámbito de las subvenciones, Italia en relación con la no percepción del IVA sobre los peajes de los túneles de Fréjus y del Mont Blanc, y Bélgica por lo que respecta a la percepción del IVA sobre el derecho de participación. Las solicitudes se han efectuado en forma de dictamen motivado, que constituye la segunda etapa del procedimiento de infracción contemplado en el artículo 226 del Tratado CE. En ausencia de respuesta satisfactoria a los dictámenes motivados en el plazo de dos meses, la Comisión podría recurrir al Tribunal de Justicia. España- Limitación del derecho a deducción en caso de percepción de subvenciones.

La Sexta Directiva sobre el IVA permite a los estados miembros incluir

las subvenciones en el denominador para calcular la prorrateo de deducción aplicable a los sujetos pasivos que ejercen a la vez actividades que dan derecho a deducción y actividades exentas. España ha hecho uso de esa facultad, si bien aplica una prorrateo a los sujetos pasivos aun cuando sólo realicen operaciones gravadas únicamente por el hecho de que reciben subvenciones. Por otra parte, la legislación española establece una limitación del derecho a deducción cuando se adquieren bienes por medio de una subvención en capital. Estas normas contravienen un derecho fundamental en materia de IVA, que consiste en el derecho a deducción tal como se recoge en el artículo 17 de la Sexta Directiva sobre el IVA”

No habiendo España remitido respuesta satisfactoria la Comisión se procedió a continuar con el procedimiento sancionador demandando a España ante el Tribunal de Justicia, de acuerdo con lo que se recoge en la nota de prensa de la Comisión de fecha 16 de enero de 2003, IP/03/57:

“IVA – PROCEDIMIENTO DE INFRACCIÓN RESPECTO A BÉLGICA, FRANCIA Y ESPAÑA.

La Comisión Europea ha decidido demandar a Francia y España ante el Tribunal de Justicia en relación con disposiciones particulares relativas a la reducción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en caso de percepción de subvenciones, y a Bélgica por la aplicación del IVA al derecho de participación. La Comisión también ha pedido oficialmente a España que modifique su legislación por lo que respecta al régimen que aplica a la salida de las mercancías de los depósitos fiscales. La solicitud oficial adopta la forma de un dicta-

■ ■ ■

La facultad que concede a los estados miembros el artículo 19.1 de la Sexta Directiva a incluir en el denominador de la prorrata las subvenciones no vinculadas directamente al precio, únicamente puede entenderse en el supuesto de que resulte aplicable la prorrata, es decir cuando el sujeto pasivo realice operaciones con derecho a deducción de operaciones sin derecho a deducción.

men motivado, que constituye la segunda etapa del procedimiento de infracción previsto por el artículo 226 del Tratado de CE. A falta de una reacción satisfactoria ante el dictamen motivado en un plazo de dos meses, la Comisión podría acudir al Tribunal de Justicia. La Comisión considera que éstas prácticas de los tres Estados miembros constituyen violaciones del sistema común del IVA, establecido por la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

.....

España- Subvenciones.

La Sexta Directiva IVA permite a los Estados miembros incluir las subvenciones en el denominador de la prorrata aplicable a los contribuyentes que realizan al mismo tiempo actividades que dan derecho a una deducción y actividades exentas. España ha hecho uso de esta facultad. No obstante, aplica una prorrata a los contribuyentes, incluso cuando éstos sólo realizan operaciones gravadas, por el simple hecho

de recibir subvenciones. Por otra parte, la legislación española establece una limitación del derecho de deducción cuando se adquieren bienes mediante una subvención en capita. Estas normas atentan contra un derecho fundamental en materia de IVA, a saber, el derecho de deducción consagrado por la Sexta Directiva IVA (Art. 117)

El 10 de marzo de 2005 fueron publicadas las conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia en referencia al Asunto C-204/03, Comisión de las Comunidades Europeas contra el Reino de España <<IVA-LIMITACIÓN DEL DERECHO A DEDUCCIÓN-SUBVENCIONES>> en las que se decía en el apartado IV de Conclusiones:

“<<El Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, al limitar el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido con arreglo a lo establecido en los artículos 102, apartado 1, y 104, apartado 2, de la Ley nº 37/1992, de 28 de diciembre de 1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión modificada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre de 1997”

En la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de **fecha 6 de octubre de 2005**, en el mencionado asunto C-204/03 <<Incumplimiento de Estado – Artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva IVA- Subvenciones- Limitación del derecho a deducción>> se ha fallado lo siguiente:

“En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

*1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada pro la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorrata de deducción del impuesto sobre el valor **añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.***

2) Condenar en costas al Reino de España”

Con el fin de facilitar el cumplimiento por parte de la Administración de lo dispuesto por el TJCE la Dirección General de Tributos dictó la Resolución 2/2005 y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la Instrucción 10/2005 sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas directamente al precio de las operaciones, como consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre. A la luz de ambos documentos, puede afirmarse que es criterio de la Administración que (y con efectos hasta el 31 de diciembre de 2005):

- a) Únicamente deberán aplicar prorrata -y computar las subvenciones en el denominador de la prorrata- los empresarios o profesionales cuando éstos realizan a la vez operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no lo originan.
- b) En ningún caso no se computarán en el denominador de la prorrata las subvenciones destinadas a financiar operaciones no sujetas o exentas que generen el derecho a la deducción, las subvenciones percibidas por los Centros especiales de empleo, las financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria, las financiadas con cargo al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca, las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica.
- c) Las subvenciones de capital tendrán el mismo tratamiento que las subvenciones de explotación, aunque excepcionalmente se podrán imputar estas subvenciones por quintas partes en el año de su percepción y en los cuatro siguientes.
- d) Los empresarios acogidos al régimen especial simplificado no tendrán limitación alguna en sus deducciones como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas directamente al precio.
- e) Respecto a los efectos temporales de la sentencia, hay que distinguir:
 1. Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme, en los que no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria
 2. Casos en los que se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme, en los cuales habrá

que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento.
3. Otros supuestos en los que la solitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos, como se señala en el artículo 66 de la Ley General Tributaria

En 29 de marzo fue aprobada con efectos a partir del **1 de enero de 2006** la Ley 3/2006 de Modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, que recoge la modificación de los artículos 102, 104 y 106 con la finalidad de recoger el contenido de la Sentencia de 6 de octubre de 2005 y ampliar sus aplicación eliminando **toda limitación al derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, evitando de esta manera que la realización operaciones limitativas del derecho a la deducción pueda traer como consecuencia una limitación desproporcionada en este derecho al incluir estas subvenciones en el denominador de la prorrata, cuando a falta de dichas operaciones no cabe la citada inclusión.**

Debe destacarse que el Texto del Proyecto de la mencionada Ley que fue remitido por el Congreso de los Diputados al Senado, contemplaba también la modificación del Artículo 78.Dos.3º dándole la redacción que a continuación se reproduce:

“3º. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto. En todo caso, se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto, **las subvenciones que se determinen en proporción al número de unidades entregadas o al volumen de los servicios prestados, o de sus costes directos, y cuyo sistema de cuantificación se establezca con anterioridad a su realización.**”

Dicha modificación iba encaminada a ampliar el concepto de subvención vinculada a precio siguiendo igualmente la jurisprudencia comunitaria y en concreto **Sentencia del TJCE de 22 de noviembre de 2001, dictada en el asunto C-184/00 entre la Office des produits Wallons ASBL y el Estado Belga.**

No obstante, dicha modificación fue eliminada vía enmiendas en el Senado al entender que los cambios en la Ley del IVA debían limitarse exclusivamente a aquellos preceptos que se habían manifestado contrarios al Derecho comunitario, sin perjuicio de que posteriormente pudieran modificarse otros preceptos de la Ley que se consideraran oportunos.

Consecuentemente, a partir del 1 de enero de 2006 la percepción de subvenciones no vinculadas directamente al precio no supone una limitación en el ejercicio del derecho a la deducción.

Respecto de las subvenciones vinculadas directamente al precio, la ausencia de una modificación normativa abre las dudas acerca de la idoneidad del texto actual para acoger la interpretación que de dicho concepto ha realizado el TJCE, más cuando la interpretación inicial y la práctica mayoritaria seguida por los contribuyentes distan de acomodarse a un criterio más amplio y, por ello más impreciso, como el defendido por la Dirección General de Tributos, con fundamento en la jurisprudencia Comunitaria.

■ ■ ■
A partir del 1 de enero de 2006 la percepción de subvenciones no vinculadas directamente al precio no supone una limitación en el ejercicio del derecho a la deducción.

Datos de especial interés

- Ley 6/2006, de 24 de abril, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), para la clarificación del concepto de vehículo destinado al transporte de personas con minusvalía contenido en la misma ley.
- Resolución de 18 de abril de 2006, del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales por la que se incluyen nuevos trámites, procedimientos o comunicaciones en los que cabe la presentación de documentos electrónicos en el registro telemático general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Resolución de 18 de abril de 2006, del Departamento de Organización, Planificación y Relaciones Institucionales por la que se incluyen nuevos trámites, procedimientos o comunicaciones en los que cabe la presentación de documentos electrónicos en el registro telemático general de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Resolución de 21 de marzo de 2006, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece el ámbito territorial de las Administraciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CALENDARIO FISCAL

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2005: El plazo de presentación para todas las declaraciones será el que medie entre el 2 de mayo y el 30 de junio de 2006, inclusive.

Impuesto sobre el Patrimonio 2005: Las declaraciones de este impuesto deberán presentarse conjuntamente con las del IRPF, en el mismo plazo que este último. Si no es preceptiva la presentación de la declaración del IRPF, la declaración del Impuesto sobre el Patrimonio se presentará entre el 2 de mayo y el 30 de junio, inclusive.

Finalizará el próximo día 20 de julio el plazo de presentación de las siguientes declaraciones-liquidaciones:

- **Retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del trabajo, actividades profesionales, agrícolas y ganaderas, premios, capital mobiliario y arrendamiento de inmuebles urbanos.** 2º trimestre de 2006 (Mod.110, 115, 123, 124,126)
- **IVA.** 2º trimestre de 2006.(Mod.300 y 310)
- **IRPF. Pagos fraccionados.** 2º trimestre de 2006. (Mod.130, 131)
- **Declaración anual del IS.** Finalizará el día 25 de julio de 2006 el plazo para presentar las declaraciones anuales del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005, de aquellas entidades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural.

Iniciado el período de presentación de las Declaraciones del I.R.P.F. y del Patrimonio, ponemos a su disposición, para cualquier consulta, los servicios económicos de este Bufet.

COLABORADORES

Lawyers and Economists E.C. Group, Iston,
Gabinet d'Estudis Jurídics, Socials i Econòmics