

[CIS] Tribuna FISCAL

Nº 176 JUNIO 2005

ÉPOCA 2

Deducción del Fondo
de Comercio por
adquisición de
valores mobiliarios
de entidades no
residentes

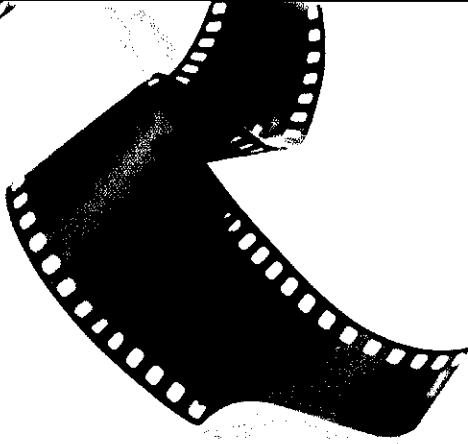
El inmovilizado
material
en las NIC

La prescripción
del delito fiscal
(STC 63/2005)

Subvenciones y Sexta Directiva:

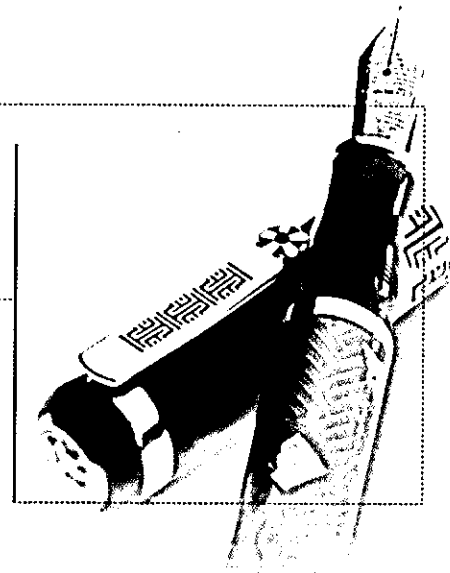
Perspectivas de reforma del Derecho español





Tribuna de los Autores

Subvenciones y Sexta Directiva. Perspectivas de reforma del Derecho español como consecuencia de Recurso de la Comisión



V. Alberto García Moreno

Profesor Titular
de Derecho Financiero.
Universitat de València.

Tras la reforma normativa del régimen de prorrata, llevada a cabo por la Ley 66/1997, que se tradujo en una importante restricción del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas, se han multiplicado los litigios entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, quienes desde su promulgación han advertido la evidente colisión entre los preceptos de la normativa interna y los de la Sexta Directiva que debe ser transpuesta al Derecho interno. Si, como parece adivinarse a partir de las conclusiones del Abogado General de la Comisión, nos aproximamos al final de tan ardua polémica, y, tomando en consideración los argumentos esgrimidos por la Comisión, que anticipan el claro sentido de fallo, se hace necesario proyectar las líneas de una más que probable reforma de la tributación de las subvenciones en el IVA, que permita adecuar su régimen a lo dispuesto en la normativa comunitaria.

SUMARIO

1. Introducción

2. La restricción del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas

- 2.1. Subvenciones versus transferencias presupuestarias
- 2.2. Fundamento de la modificación

3. Probable vulneración de la normativa comunitaria

- 3.1. La restricción ilegal de la deducción de las cuotas de IVA soportadas por sujetos que realizan operaciones sujetas y por sujetos que están en prorrata
- 3.2. Inexistencia de fundamento normativo para limitar el derecho a deducir las cuotas de IVA

- 3.3. Interpretación gramatical y sistemática de los preceptos de la Sexta Directiva

- 3.4. Primacía y efecto directo de la Sexta Directiva

4. La próxima reforma tributaria en materia de subvenciones

- 4.1. El gravamen de las subvenciones en la base imponible del IVA. Su consideración como contraprestación
- 4.2. Alternativa en la regulación de la prorrata: incluir o no incluir las subvenciones en el denominador de la prorrata de sujetos pasivos mixtos

5. Conclusiones

6. Bibliografía

[1]

INTRODUCCIÓN

La ley 66/1997, por medio de la modificación del artículo 104.Dos.2º de la Ley 37/1992, introdujo una serie de modificaciones que materialmente restringieron el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional, afectando a un considerable número de contribuyentes.

El análisis de esta reforma normativa debe encuadrarse en un marco más amplio, que tome como perspectiva la tributación de las subvenciones en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido. Perspectiva que exige no sólo analizar la tributación de las subvenciones como parte integrante del denominador de la prorrata, sino también entrar a discutir su sujeción en el ámbito de la base imponible, considerándolas como acto de consumo al formar parte de la contraprestación.

En este ámbito, la reforma normativa, además de reparar en la pérdida de recaudación que se experimenta de no someter a gravamen a todas las subvenciones, ha partido de la concepción de que el cobro de subvenciones es un elemento que distorsiona el normal funcionamiento del mercado, al otorgar ventajas económicas de carácter fiscal a los operadores subvencionados. Y ello, fundamentalmente, porque toda subvención, en la medida en que implica una disposición gratuita de fondos que permite al sujeto pasivo financiar su actividad empresarial o profesional, le permite en cualquier caso liberar recursos financieros y, en última instancia, reducir los precios, compitiendo en condiciones de igualdad y concurrencia, difícilmente conciliables con la idea de mercado único.

En los numerosos procedimientos abiertos por la Administración tributaria a raíz de la reforma, ha explicitado cuál es la finalidad de la limitación inherente a la extensión del régimen de prorrata a todos los contribuyentes subvenciones. En definitiva, considera que la aplicación de la prorrata no es más que uno de los dos mecanismos que establece la normativa del impuesto para constreñir y limitar los efectos perniciosos del cobro de subvenciones. Uno de los mecanismos, según la Administración, se halla asociado a la base imponible y se aplica en aquellos casos en que la incidencia del cobro

de las subvenciones es fácilmente cuantificable —subvenciones vinculadas al precio—. Es el mecanismo que dispone la integración del cobro de la subvención como parte del precio que los operadores subvencionados cobran por sus entregas de bienes y prestación de servicios.

El segundo de los mecanismos, reservado para los casos en que la incidencia del cobro de subvenciones presenta dificultades de cuantificación (también ONDARRA ERDOCIA, J., pág. 23), consiste en la aplicación de la prorrata a aquellos sujetos perceptores de subvenciones. Con ello se evita, sin duda, entrar en el análisis de la incidencia de la subvención en los precios, soslayando la problemática discusión sobre la identificación de las ventajas económicas de los destinatarios de los productos y servicios de los operadores subvencionados, y, sobre todo, de la determinación de la subvención que representa la contraprestación. Con esta regulación, al recibir una subvención, automáticamente se pierde el derecho a deducir de forma proporcional a la financiación de la actividad realizada mediante dicha subvención.

Esta limitación, a juicio de la Administración, es una opción que concede la normativa comunitaria a los Estados miembros, como complemento a la previsión de la base imponible, con el fin de mejorar el principio de neutralidad del impuesto, que proscribió la concesión de ventajas fiscales insuficientemente justificadas.

En nuestra opinión, por el contrario, el análisis de la incidencia del cobro de las subvenciones en el precio de los productos y servicios prestados no es algo que pueda solucionarse mediante un doble mecanismo, base imponible y deducción, sino que ha de resolverse tomando en consideración la jurisprudencia comunitaria. Jurisprudencia que ha consolidado un criterio sobre cuándo las subvenciones integran la base imponible al considerarse parte de la contraprestación. De esta forma, podrían regresar al ámbito de la base imponible aquellas subvenciones cuya incidencia en el precio de los productos no es de fácil cuantificación.

[2]

LA RESTRICCIÓN DEL DERECHO A DEDUCIR LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADAS

La Ley 66/1997, de 30 de diciembre de 1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, modificó la Ley 37/1992, de 28 de diciembre de 1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido —en adelante, LIVA—, con la finalidad de establecer determinadas limitaciones al carácter deducible de las cuotas de [inicio de marcador de RTF:]BM4[Fin de marcador de RTF:]BM4 IVA soportado por los empresarios o profesionales beneficiarios de subvenciones que se destinasen a financiar sus actividades empresariales o profesionales, sin integrar la base imponible de las operaciones gravadas.

La reforma no modificó directamente la regulación del derecho a deducir el IVA soportado por los contribuyentes, sino que actuó, ampliando el ámbito subjetivo y objetivo, sobre una de las pocas restricciones al ejercicio del derecho a deducir que establece la normativa —el cómputo de las subvenciones—, en un mecanismo cuya función es la cuantificación de la deducción cuando el IVA se soporta tanto para la realización de actividades por las que se tiene derecho deducir como para otras por las que no. Ese mecanismo es la regla de la prorrata.

Se amplió el ámbito subjetivo en la medida en que se estableció que la regla de la prorrata se aplicaría a todos los contribuyentes que obtuviesen subvenciones, y no sólo, como ocurría hasta la reforma, a aquéllos que realizaran actividades exentas y no exentas. O, para ser más precisos, de sujetos que realizasen entregas de bienes por las que tenían derecho a la deducción de las cuotas soportadas, y actividades por las que no; ya que las cuotas soportadas para la realización de determinadas actividades exentas también pueden ser objeto de deducción.



A tal efecto, el artículo 102, apartado 1, LIVA, que reservaba el régimen de la prorrata, únicamente, a lo que se conoce como sujetos pasivos mixtos —que son contribuyentes que efectúan conjuntamente, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, entregas de bienes o prestaciones de servicios por los que tengan derecho a la práctica de la deducción y otras por los que no—, quedó redactado de la siguiente forma:

“La regla de 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 prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al 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”.

Al añadirse este segundo párrafo, la regla de la prorrata se aplicará también a los sujetos pasivos llamados “*totales*”, es decir, a sujetos pasivos que realizan únicamente operaciones con derecho a deducción.

De esta forma, se amplió el ámbito subjetivo de aplicación de la regla de la prorrata, para abarcar, sin más, a cualquier sujeto, sin distinción, que, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, hubiera obtenido una subvención que no fuera susceptible de ser integrada en la base imponible del impuesto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78 LIVA. Dos eran, después de la reforma, los presupuestos de los que dependía la aplicación del nuevo supuesto de aplicación del régimen de la prorrata: a) la percepción de una subvención que financiase el ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo; y, b) que la subvención no formase parte de la contraprestación; esto es, que no se integrase en la base imponible del impuesto, de acuerdo con lo previsto en el art. 78 LIVA.

La regla de prorrata será de aplicación cuando se perciban subvenciones que no integren la base imponible

Un amplio conjunto de sujetos que habitualmente recibían subvenciones para financiar el ejercicio de su actividad económica, se vio afectado con la medida. Entre otras, las entidades subvencionadas que realizaran actividades culturales, científicas o de carácter social, así como todo tipo de entidades vinculadas con la prestación de servicios de transporte, de abastecimiento domiciliario de aguas, y, en general, las empresas públicas.

Sin embargo, como consecuencia de la modificación legal, todas estas entidades que al ejercer sus actividades culturales, científicas, de carácter social, o de prestación de servicios para la Administración, así como los sujetos pasivos totales, perdieron el derecho a compensar parte de las cuotas soportadas si recibían algún tipo de subvención.

Desde una perspectiva puramente financiera, aplicar a estas entidades el régimen de deducción de la prorrata ha supuesto una reducción efectiva del importe de la subvención, pues

lo que reciben de la entidad subvencionante lo han de entregar, como menor valor de las cuotas de IVA soportadas, a la Administración territorial del Estado. Existe, en esta medida, un cierto movimiento financiero de ida y vuelta que afecta a todas las entidades subvencionadas.

Pero también se amplió el ámbito objetivo del régimen de la prorrata porque, incluso, los contribuyentes que ya la aplicasen, sufrieron una merma en la cuantía de la deducción que podían deducir hasta el momento, siempre que obtuvieran subvenciones no integrables en la base imponible.

Este ámbito objetivo de la reforma del régimen de la prorrata se vio afectado fundamentalmente por la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata —supuesto de las subvenciones de explotación y de capital—, así como por la imposibilidad de deducir el IVA soportado en la adquisición de un bien, al menos en la proporción en que se hubiera financiado mediante subvenciones.

El denominador de la prorrata, según dispuso el artículo 104, apartado 2, de la misma Ley, pasó a incluir las subvenciones, de la siguiente forma: “[...] Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el 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”.

A tenor de este precepto, la cuantía de las subvenciones minoraban la cuantía de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de los bienes que se hubieran adquirido, total o parcialmente, mediante alguna subvención.

Por último, como una exigencia lógica de la reforma del régimen de deducciones, también hubo que introducir matices al cálculo de la prorrata especial, para lo que se dio nueva redacción a lo dispuesto en el artículo 106 LIVA.

[2.1]

SUBVENCIONES VERSUS
TRANSFERENCIAS
PRESUPUESTARIAS

Como el presupuesto objetivo del que depende la extensión de la aplicación del régimen de prorrata era la obtención de subvenciones, su interpretación se ha convertido en una de las cuestiones que más litigiosidad ha suscitado últimamente en materia del IVA. Y ello, fundamentalmente, porque, con la concepción de configurar el mecanismo de la prorrata como medio de hacer tributar todas las subvenciones que no tienen cabida en la base imponible, la Administración ha mantenido una interpretación extraordinariamente amplia. Interpretación que ha realizado a partir de la normativa interna y comunitaria.

Dejando al margen las transferencias, a las que si bien la Exposición de Motivos de la Ley 66/1997 pretendía sujetar también a la prorrata, en la tramitación de la reforma, desapareció toda referencia a ellas, prácticamente todo lo que no fueran transferencias tendría cabida en un concepto de subvención. Así, las aportaciones de socios para reponer pérdidas —frecuentes en el ámbito de la empresa pública y, sobre todo, en el de las televisiones y organismos que las gestionan—, también estarían incluidos en el ámbito de aplicación de la prorrata. Tal es la extensión de la regla de la prorrata que algunos autores han buscado argumentos que impidan su generalizada aplicación (GARCÍA NOVOA, C.: pág. 20, considera que sólo puede hablarse de subvenciones cuando se trasladan a la economía privada, por lo que si las aportaciones se destinan a un ente público que actúa como mero instrumento de la gestión de un servicio público, no estamos ante transferencias a favor de la economías privadas, sino ante fondos públicos destinados a la prestación del servicio).

Esta definición amplia del concepto de subvención se establece, por ejemplo, en el artículo 2 del Reglamento CEEE, número 2026/97 del Consejo, de 6 de octubre de 1997, que configura la subvención como cualquier contribución financiera de los poderes públicos obtenida sin contraprestación. O la noción amplia de subvención manejada por la Directiva de la Comisión 80/723/CEE, de 25 de junio de 1980, para la que tiene la condición las aportaciones de fondos públicos efectuadas sin contraprestación ni obligación de reintegro a cargo del destinatario.

La sentencia de 23 de febrero de 1961 (as. 30/59), del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, interpretando el artículo 4.c) del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, considera que las subvenciones son cualquier *"pago en metálico o en especie acordado en beneficio de una empresa, distinta de la contraprestación pagada por el adquirente o el usuario de los bienes o servicios que produce"*.

Este mismo concepto amplio de subvención también puede apreciarse en el Derecho interno. Según el Tribunal Supremo, en sentencia de 19 de abril de 2001 (FJ 3º), el concepto de subvención pública venía establecido en el art. 81 del TRLGP, al entender incluida *"toda disposición gratuita de fondos públicos realizada por el Estado, o sus Organismos Autónomos a favor de personas o Entidades públicas o privadas, para fomentar una actividad de utilidad o interés social o para promover la consecución de un interés público"*.

El Reglamento de procedimiento para la concesión de subvenciones, aprobado por el RD 2225/1993, de 17 de diciembre, también definía la subvención pública como *"toda disposición gratuita de fondos públicos realizada a favor de personas o entidades públicas o privadas, para fomentar una actividad de utilidad pública o interés social o para promover la consecución de un interés público, así como a cualquier tipo de ayuda que se otorgue con cargo al Presupuesto del Estado o de las Entidades de Derecho Público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado"*.

En estos mismos preceptos se basa el TEAC para definir el concepto de subvención (Resolución de 6 de junio de 2001).

[2.2]

FUNDAMENTO DE LA MODIFICACIÓN

El fundamento de la modificación se ha encontrado en no pocos argumentos que pueden explicarla. Por una parte, se señala que se persigue evitar el doble beneficio que implica recibir la subvención y deducir una cuota de IVA que no se han soportado efectivamente, al haberse financiado mediante la subvención (FALCÓN Y TELLA, R., pág. 5; MARTÍN FERNÁNDEZ, J., pág. 39; y GARCÍA NOVOA, C., *"Las subvenciones ..."*, pág. 19). Ello provocaría un cierto efecto multiplicador de la subvención, cuyo efecto económico se asociaría no sólo a la cuantía financiada, sino también al importe de la deducción de la cuota que se practica. Sin embargo, esa duplicidad en modo alguno se ha reputado contraria al sistema común del IVA, pudiendo quedar reducida a una simple cuestión de cuantificación de la subvención.

Por otra parte, adicional (GARCÍA NOVOA, C., pág. 19) o alternatively (ONDARRA ERDO-CIA, J., pág. 24) al fundamento anterior, se advierte que la reforma de la prorrata en relación con las subvenciones es una exigencia interna del tributo, que impide que cualquier acto de consumo quede sin gravamen, ni siquiera con ocasión de la percepción de subvenciones que no sean susceptibles de integrarse en la base imponible del impuesto, de acuerdo con las normas de determinación de la base imponible.

Los defensores de este fundamento parten, sin duda, de una premisa: las subvenciones se trasladan al precio de los productos entregados o de los servicios prestados por los operadores subvencionados, pero la determinación de la incidencia de la subvención en los precios es extraordinariamente difícil de cuantificar. De ahí que haya de convertirse el sujeto subvencionado en consumidor final, limitándole, como ocurre con algunos autoconsumos, el derecho a deducir las cuotas soportadas (GARCÍA NOVOA, C., pág. 20), o para evitar que todos los elementos constitutivos del coste no se incorporen al precio de venta, permitiendo que exista un autoconsumo no gravado.

Sin embargo, este último fundamento ha de ser analizado a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, recaída con ocasión de la integración de las subvenciones como componente de la base imponible. Según esta jurisprudencia, hay que incluir en la base imponible, no cabiendo plantearse la aplicación de otro mecanismo corrector, todas las subvenciones que representen actos de consumo. Y representan actos de con-



sumo aquéllas que se entregan al operador para que realice entregas de bienes y prestaciones de servicios, implicando ventajas económicas para el destinatario de estas últimas, siempre que la contraprestación sea determinable aunque no esté determinada. Esto es, no es preciso que se corresponda exactamente con una disminución del precio equivalente a la subvención, sino que es suficiente con que la rebaja sea significativa (sentencia *Office des Produits Wallons*, ap. 18).

Por ello, muchas subvenciones —entre otras, las de funcionamiento—, amparadas por la reforma del régimen de la prorrata, deberían encontrar cabida en las normas reguladoras de la base imponible, si se interpreta la normativa interna de acuerdo con lo que dispone la Sexta Directiva.

Ahora bien, una cosa es el fundamento de la reforma y otra muy distinta el respeto de la normativa interna a las Directivas comunitarias que regulan el régimen de aplicación de la prorrata como mecanismo de deducción de las cuotas de IVA. Régimen que, contenido en una Directiva comunitaria, debe ser cuidadosamente transpuesto, ya que, de lo contrario, regirá el efecto directo de las Directivas.

La reforma se amparaba en el propio tenor literal del artículo 19 de la Sexta Directiva, por cuanto atribuía a los Estados miembros, la facultad de optar entre incluir o no incluir en el denominador de la prorrata, las subvenciones que no fuesen susceptibles de integrarse en la base imponible del Impuesto.

[3]

PROBABLE VULNERACIÓN DE LA NORMATIVA COMUNITARIA

[3.1]

LA RESTRICCIÓN ILEGAL DE LA DEDUCCIÓN DE LAS CUOTAS DE IVA SOPORTADAS POR SUJETOS QUE REALIZAN OPERACIONES SUJETAS Y POR SUJETOS QUE ESTÁN EN PRORRATA

Como consecuencia de la reforma normativa reguladora del IVA, el 14 de mayo de 2003, se interpuso un recurso contra el Reino de España por la Comisión de las Comunidades Europeas (asunto C-204/03), que actualmente está pendiente de sentencia, habiéndose presentado ya las conclusiones del Abogado General Sr. L.M. POIARES MADURO. Si, como suele ocurrir, el Tribunal confirma las conclusiones presentadas, toda la reforma de la normativa nacional puede ser declarada contraria a la Sexta Directiva, obligándose a la Administración española a que introduzca los cambios normativos que permitan coherencia.

En el recurso, la Comisión imputa al Reino de España el incumplimiento de determinadas disposiciones de la Sexta Directiva por dos motivos: a) la aplicación de la prorrata a sujetos que efectúan únicamente operaciones que conllevan el derecho a deducción, ampliando ilegalmente el ámbito de aplicación de la prorrata; b) el establecimiento de una norma que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios que se financian en todo o en parte mediante subvenciones.

El derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas es uno de los pilares sobre los que se sustenta la mecánica de aplicación del IVA y, con ella, la neutralidad del impuesto. Es innu-

merable la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo que, interpretando la Sexta Directiva, subraya la prohibición de introducir restricción al derecho a la deducción no prevista en la normativa. La frecuencia y número de sentencias nos dispensa de su cita.

La regla de la prorrata, tal como está regulada en la Sexta Directiva, implica una concreción del derecho a deducir las cuotas del IVA. De ahí que se haya dispuesto su aplicación a sujetos que realizan actividades por las que tienen derecho a deducir las cuotas soportadas y actividades por la que no tienen tal derecho. Con la regla de la prorrata se determina —precisa o proporcionalmente a los ingresos de la actividad— la cantidad de IVA soportado por la realización de la actividad por la que se tiene derecho a la deducción de las cuotas de IVA y el soportado por el resto de actividades, garantizándose que sólo se deduzca el IVA de las primeras.

La adecuación del derecho a deducir las cuotas soportadas a la condición de que se hayan soportado para la realización de actividades sujetas y no exentas está más que garantizado por el régimen de la prorrata. De ahí que su previsión y cálculo se asocie a una tipología concreta de sujetos: los que realizan tanto actividades por las que tienen derecho a deducir las cuotas soportadas —actividades sujetas y no exentas— y actividades por la que no tienen tal derecho —actividades sujetas y exentas—.

La Ley del IVA española, al ser modificada por la Ley 66/1997, podría vulnerar la Sexta Directiva en cuanto configura la percepción de subvenciones como presupuesto que produce, con carácter general y con independencia de que se realicen actividades exentas o no, la restricción del derecho a deducir las cuotas de IVA.

Pero esta restricción no es la única que puede afectar al derecho de deducción del IVA soportado, sino que también, como consecuencia de la modificación del artículo 104 LIVA, que regula la forma de cálculo de la prorrata, se restringe también ese mismo derecho a deducir respecto aquellos sujetos a los que, sin duda, les resulta de aplicación la regla de la prorrata, porque realizan actividades exentas y no exentas. Esta vulneración está asociada a los supuestos en que las entidades que realicen ambos tipos de actividades, exentas y no exentas, hayan percibido subvenciones de capital.

Una simple interpretación gramatical de los preceptos de la Sexta Directiva inmediatamente pone de relieve que el mecanismo de la prorrata no puede ser utilizado para restringir el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en la realización de las actividades sujetas si no es un sujeto pasivo mixto

De no encontrar fundamento normativo en algún precepto de la Sexta Directiva, estas restricciones relacionadas con el ámbito subjetivo de la aplicación de la prorrata y su aplicación cuando los sujetos a los que se les aplica la prorrata pierden parte del derecho a deducir las cuotas del IVA soportado, cuando hayan adquirido bienes subvencionados, vulnerarían la normativa comunitaria.

[3.2]

INEXISTENCIA DE FUNDAMENTO NORMATIVO PARA LIMITAR EL DERECHO A DEDUCIR LAS CUOTAS DE IVA

Prácticamente, desde la promulgación de la Ley 66/1997, varios autores advirtieron inmediatamente que la extensión de la prorrata a cualquier sujeto que recibiera una subvención, y la reducción de las cuotas de IVA soportadas por los sujetos en la adquisición de bienes subvencionados, vulneraba claramente la normativa comunitaria. A este respecto, se apuntó que la limitación del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas que establecía la normativa española no estaba prevista en la Sexta Directiva, y se había incluido "encubriéndose sobre una autorización genérica del juego de la prorrata" (RUIZ DE AYÚCAR, J., pág. 27; DURÁN-SINDREU BUIXADÉ, A., pág. 91; y DE LA ORDEN OTE-GUI, E., pág. 59).

Las conclusiones presentadas por el Abogado General ha discurrido por este mismo camino, proponiendo la declaración de la ilegalidad de la reforma normativa española, que vulnera lo dispuesto en la Sexta Directiva, sin posibilidad de que se acuerde la doctrina prospectiva en la sentencia.

[3.3]

INTERPRETACIÓN GRAMATICAL Y SISTEMÁTICA DE LOS PRECEPTOS DE LA SEXTA DIRECTIVA

Una interpretación gramatical de los preceptos de la Sexta Directiva, como la que formula el Abogado General en sus conclusiones —ap. 10—, inmediatamente pone de relieve que el mecanismo de la prorrata no puede ser utilizado para restringir el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en la realización de las actividades sujetas, con independencia de que el sujeto pasivo realice conjuntamente o no operaciones por las que tenga derecho a deducir el IVA soportado.

El artículo 19 de la Sexta Directiva, que regula el cálculo de la prorrata de deducción, atribuye a los Estados miembros la posibilidad de que incluyan en el denominador de la prorrata las subvenciones que no se integren en la base imponible de las entregas de bienes y servicios gravados en el Impuesto. Este precepto dispone:

"Uno. La prorrata de deducción, establecida en el artículo 17, número 5, párrafo primero, será la resultante de una fracción en la que figuren:

— En el numerador, la cuantía total determinada para el año natural de la cifra de negocios, Impuestos sobre el Valor Añadido excluido, relativa a las operaciones que conceden el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17, números 2 y 3.

— En el denominador, la cuantía total determinada para el año natural de la cifra de negocios, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, comprensiva de las operaciones reflejadas en el numerador y de las restantes operaciones que no conceden el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enumeradas en el artículo 11.A), número 1, apartado a).

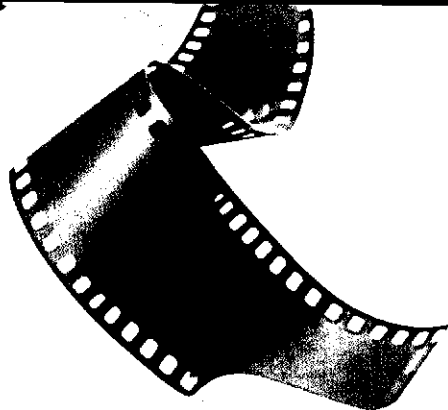
La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior".

Este mismo precepto limita el empleo del régimen de la prorrata para un determinado presupuesto de hecho, que es el que está regulado en el artículo 17, número 5 de esta misma Directiva. De ahí que cualquier regulación del régimen de la prorrata de deducción que realicen los Estados miembros no pueda prescindir de lo previsto en este precepto, que dispone:

"En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción enunciadas en los números 2 y 3, y operaciones que no conceden tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 19".

Como quiera que no pueden disociarse ambos preceptos 19.1 y 17.5, apartado 1º, hay que concluir, como hace el Abogado General en sus conclusiones, que el régimen de prorrata de deducción sólo puede emplearse cuando un sujeto pasivo efectúe indistintamente operaciones por las que tenga derecho a deducir el IVA soportado y operaciones que no concedan tal derecho. Sólo en ese caso y respecto a estos sujetos es posible introducir la restricción que supone incluir en el denominador de la prorrata de deducción el importe de las subvenciones que no se integran en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.



En los términos a los que nos hemos referido ya, el régimen de prorrate sólo podrá aplicarse a los sujetos pasivos mixtos, quedando vedada a los sujetos pasivos totales, que tienen derecho a deducir las cuotas soportadas, sin más restricciones que las previstas en la Sexta Directiva.

Es cierto, en cambio, que la inclusión de las subvenciones es una facultad que otorga la normativa comunitaria a cada uno de los Estados. Pero esta facultad ha de enmarcarse necesariamente en el ámbito subjetivo de aplicación que delimita la Sexta Directiva. Esto es, las subvenciones que reciban los sujetos que realizan actividades por las que tienen derecho a deducir cuotas soportadas y actividades por las que no, pueden tomarse en consideración para evitar que un organismo subvencionado "por vocación" pueda obtener la devolución del IVA al ejercer una actividad meramente simbólica con el fin de obtener la condición de sujeto pasivo. (Diario Oficial de la Unión Europea de 20-9-2003). Precisamente ésta es la finalidad que se persiguió al establecer la opción de restringir el derecho a deducir de estos sujetos. Interpretación teleológica que abunda en la dirección mantenida.

La inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrate es una excepción al método de cálculo del porcentaje de deducción que, como tal restricción, debe ser interpretada restrictivamente, para no desvirtuar el instituto del derecho a la deducción que informa toda la disciplina del impuesto.

Esta interpretación ha sido criticada por algún autor, al carecer de toda lógica (SÁNCHEZ GALLARDO, pág. 89), subrayando la necesidad de ser superada por otras interpretaciones, y por la misma jurisprudencia del TJCE, que pone el principio de neutralidad como piedra angular de la construcción del régimen jurídico de la tributación en el IVA.

Sin embargo, de una interpretación sistemática contenida en las conclusiones del Abogado General, se desprende que tal principio de neutralidad no exige, en todo caso, la inclusión de tales subvenciones en el régimen de la prorrate. Así, frente a la pretensión del Reino de España de que su interpretación es más apropiada para fomentar la igualdad de condiciones de competencia entre los operadores económicos, mientras que el sistema propugnado por la Comisión es contrario a la equidad, hay que anteponer el respeto del tenor de la normativa. Las alegaciones españolas se ciñen a resaltar que con la interpretación mantenida por la Comisión "los sujetos pasivos mixtos son los únicos que soportan esa limitación del derecho a la deducción, de la que escapan los sujetos pasivos totales beneficiarios del mismo tipo de subvenciones".

La réplica del Abogado General a esta alegación de falseamiento de la competencia es sencillamente demoledora. Así, recuerda el Abogado General, la Sexta Directiva establece una opción de incluir las subvenciones en el denominador de la prorrate, para los sujetos que realicen actividades exentas y no exentas. Si la introducción de la opción produce como resultado que estos sujetos pasivos —mixtos— son de peor condición que los totales, la solución no es hacer extensiva la aplicación de la prorrate a todos, sino simplemente el no introducir limitación alguna de la deducción para los sujetos pasivos mixtos.

[3.4]

PRIMACÍA Y EFECTO DIRECTO DE LA SEXTA DIRECTIVA

No ha faltado algún autor que, aun admitiendo la abierta oposición entre la normativa interna y las disposiciones de la Sexta Directiva, destaca el acierto de aquélla al perfeccionar el sistema de aplicación que trasciende de esta última. Y ello, fundamentalmente, como afirma

el Reino de España en el procedimiento por denuncia que se sigue contra él, por el falseamiento de la competencia que la aplicación del régimen de prorrate provoca si se aplica solamente a los sujetos pasivos mixtos, al otorgar ventajas adicionales a los sujetos pasivos subvencionados. Así se entiende la afirmación de que "la doctrina acierta cuando cuestiona que la norma (art. 104 LIVA) que estamos comentando tenga auténtica y expresa base jurídica en la Directiva. Sin embargo, creemos, en este punto, [...] que la norma debe ser más elogiada que criticada, pues lo que ha hecho ha sido introducir una particularidad no expresamente contemplada en la Directiva que perfecciona la regulación de esta materia y evita que la misma dé lugar, en ciertas ocasiones, a situaciones indeseadas, contrarias a su finalidad". (VICTORIA SÁNCHEZ, pág. 114).

El Tribunal de Justicia ha señalado que los Estados miembros tienen la obligación de aplicar la Sexta Directiva incluso si consideran que dicha norma es mejorable

Esta apreciación, sin embargo, muy loable desde una perspectiva técnica de carácter ideal, choca con las reglas y principios de disciplina las eventuales colisiones entre el Derecho comunitario y el Derecho interno de los Estados, sobre todo cuando es este Derecho interno el que permite ejecutar el Comunitario. Principios que ya el TJCE resumió, en su Dictamen 1/91 (Rec. 1991, p. I-6102), en el de primacía del Derecho comunitario sobre el Derecho interno de cada uno de los Estados, y en el principio del efecto directo de una serie de disposiciones entre las que figuran las Directivas comunitarias. A estos principios habrá que añadir uno de capital importancia, como es el de responsabilidad del Estado por daños causados a los particulares como consecuencia de la violación del Derecho comunitario, reconocido por múltiples sentencias, entre las que figura la *sentencia Francovich* y la de *Braserie du pêcheur y Factortame* (DÍEZ DE VELASCO, *Las organizaciones internacionales*, pág. 653).

Galería del mes [Tribuna de los autores]

Expresamente se ha pronunciado la Comisión de las Comunidades Europeas, por medio del abogado Sr. L.M. Poiars Maduro, quien presentó conclusiones el 10 de marzo de 2005, en el asunto C-243/03, sobre el procedimiento abierto a la República francesa, por limitar el derecho a deducir el IVA soportado de los bienes de equipo que se hubieran adquirido mediante la percepción de subvenciones. En este procedimiento, el Derecho tributario francés —la Instrucción administrativa del Servicio Francés de Normativa Tributaria, de 8 de septiembre de 1994—, condicionaba la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes que se hubieran financiado en todo o en parte mediante el cobro de subvenciones, a que el contribuyente integrase en el precio de sus operaciones las dotaciones a la amortización.

El abogado recuerda lo que es doctrina indiscutida del propio Tribunal en materia de relación existente entre Derecho interno y Derecho comunitario. Expresamente subraya que: *"el Tribunal de Justicia ha señalado que los Estados miembros tienen la obligación de aplicar la Sexta Directiva, incluso si consideran que dicha norma es mejorable. Así, en la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Paises Bajos, (asunto C-338/98, rec. P. I-8265, apartados 55 y 56), el Tribunal de Justicia declaró que «es cierto que la solución que así se deduce del tenor literal del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva puede no parecer plenamente conforme con el objeto de esta disposición y con determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como son la neutralidad del impuesto y la prohibición de la doble imposición. No obstante, sigue siendo cierto que, mientras no intervenga el legislador comunitario, el régimen de deducción del IVA establecido por éste, tal como se halla definido en la Sexta Directiva, no ofrece fundamento alguno a un derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA [...] ni permite determinar las eventuales disposiciones de ejecución de un derecho de este tipo». Este razonamiento vale tanto para una normativa nacional que establezca un régimen de deducción más ventajoso para el sujeto pasivo como para otra que limite el reconocimiento de este derecho al margen de los supuestos expresamente previstos por la Sexta Directiva".*

Ni siquiera en el supuesto de que fuera mejor el régimen de deducción previsto en una nor-

ma de Derecho interno respecto al previsto en una norma de Derecho comunitario, sería admisible su validez, ya que, como expresamente afirma el Abogado General en el caso seguido contra la República francesa, en el asunto 243/03 (núm. 15): *"Aun en el supuesto de que el requisito de repercusión de la amortización pudiera considerarse más razonable o más ventajoso, en general, para los sujetos pasivos que la facultad de limitación otorgada a los Estados miembros en el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, consistente en la inclusión de las subvenciones de bienes de equipo en el denominador de la prorata, dicho requisito continuaría siendo, en cualquier caso, una limitación distinta, no prevista por dicha Directiva. Tal limitación pertenecería a un sistema común del IVA imaginario. Lo que se plantea ante el Tribunal de Justicia en el presente asunto es la conformidad de la normativa francesa con el sistema uniforme de la Sexta Directiva y no con un sistema virtual, y en su caso mejor, del IVA".*

Partiendo de esa inmodificabilidad de la Sexta Directiva, no cabe más que afirmar el efecto directo que tiene la misma, como se refleja ya en jurisprudencia consolidada (STS de 17 de febrero de 2001, por todas): *"no obstante el texto literal del art. 189, párrafo 3º, del Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea —Comunidad Europea después de Maastricht y actual art. 249 de la versión consolidada de Ámsterdam—, para que una Directiva Comunitaria no adecuadamente transpuesta al Derecho interno —como se imputa a la aquí antes citada— pueda tener la consideración de Derecho directamente aplicable y susceptible de ser hecho valer por los particulares frente al Estado y ante sus propios Tribunales —efecto directo vertical—, es preciso que se trate de preceptos de la misma que sean claros, precisos y no dejen margen de apreciación discrecional, bien porque el efecto útil de las referidas normas se vería disminuido si los ciudadanos no pudieran invocar las Directivas en procesos seguidos en su propios Estado y sus propios Tribunales no tuvieran obligación de aplicarlas —sentencias de 1 de febrero y 23 de noviembre de 1977, asuntos UNO y ENKA, respectivamente—, bien porque los Estados no pueden oponer a los particulares el propio incumplimiento de las obligaciones que las Directivas les impone —sentencias de 5 de abril de 1979, asunto Ratti, y 19 de enero de 1982, asunto Becker—. Sólo entonces los Jueces nacionales vienen obligados a dar prevalencia a las disposiciones de la Directiva sobre la legislación nacional que la contradiga —sentencias de 26 de febrero de 1986, caso Marshall, y 20 de septiembre de 1988, caso Moormann—".*

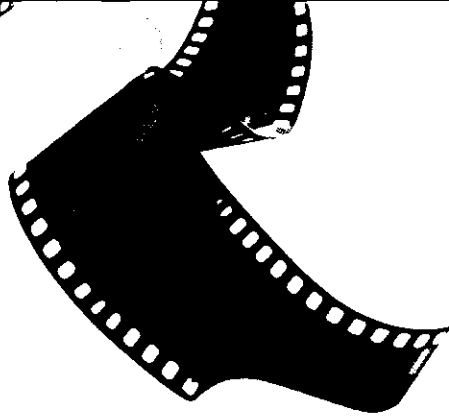
Atendida la interpretación gramatical, teleológica, sistemática y el efecto directo de la Sexta Directiva en relación con el principio de primacía del Derecho Comunitario, el abogado concluye proponiendo al Tribunal que declare la doble extralimitación de la normativa interna española. Por una parte, al incluir a todos los sujetos en el régimen de prorata por el mero hecho de recibir una subvención. Por otra parte, por limitar a los sujetos que realizan operaciones exentas y no exentas, el derecho a deducir cuotas de IVA soportadas al margen de la limitación prevista en la Sexta Directiva.

Por último, de confirmarse las conclusiones del Abogado General en la sentencia que se dictará, los efectos que producirá la declaración de vulneración de la normativa Comunitaria por la norma interna española, difícilmente podrán tener eficacia prospectiva.

A este respecto, recuerda el Abogado General que, sólo con carácter excepcional, puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a disponer que sus sentencias sólo produzcan efectos en el futuro [sentencias de 19 de marzo de 2002, *Comisión/Grecia* (C-426/98, Rec. p. I-2793), y de 12 de septiembre de 2000, *Comisión/Reino Unido* (C-359/97, Rec. p. I-6355)].

Ahora bien, para ello es necesario que pueda acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión [sentencia de 12 de septiembre de 2000, *Comisión/Reino Unido* (C-359/97, Rec. p. I-6355), ap. 92].

Según cuanto se ha señalado, parece evidente que las disposiciones comunitarias pertinentes en el presente asunto no ofrecen dudas en cuanto a su correcta interpretación.



[4]

LA PRÓXIMA REFORMA TRIBUTARIA EN MATERIA DE SUBVENCIONES

[4.1]

EL GRAVAMEN DE LAS SUBVENCIONES EN LA BASE IMPONIBLE DEL IVA. SU CONSIDERACIÓN COMO CONTRAPRESTACIÓN

No es, en absoluto, una novedad, la exigencia, prevista en el artículo 78 LIVA, de integrar las subvenciones en la base imponible de cada una de las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo. Exigencia que se deriva de la consideración de las subvenciones como actos de consumo, que no pueden escapar al sistema de imposición del IVA.

Ahora bien, la determinación de cuándo la subvención es un acto de consumo o no y, en consecuencia, si debe formar parte de la base imponible, no es una cuestión baladí, fácilmente determinable de antemano, sino que exige conocer las circunstancias concretas de cada caso, como se demuestra en la numerosa jurisprudencia del TJCE que se ha pronunciado al respecto.

La normativa española que ha transpuesto la Sexta Directiva en materia de composición de la base imponible, examinada a la luz de las sentencias del TJCE, puede haber incurrido en un reduccionismo al dejar fuera de la base imponible subvenciones que debían haberse integrado en ella. Reduccionismo que parece haberse pretendido corregir haciendo extensiva la aplicación del régimen de la prorrata a aquellos supuestos en los que el impacto de la percepción de subvenciones en el precio de los productos y servicios no fuera fácilmente determinable.

Sin embargo, una adecuación del régimen de la prorrata regulado en la normativa interna a la normativa comunitaria, debería tomar en consideración los cambios normativos pertinentes para que las normas de determinación de la base imponible se ajustasen a los dictados de la jurisprudencia comunitaria. Y ello, aunque la reforma signifique el abandono de fórmulas objetivadas en pro del análisis individualizado de cada caso, que, indudablemente, añadirá complejidad a la aplicación normativa y, con ella, una presumible litigiosidad.

[4.1.1]

Jurisprudencia Comunitaria

Partiendo de la utilización indistinta entre los términos ayuda y subvención, que indican una interpretación amplia de éste último término, el TJCE, en las sentencias *Mohr y Landboden-Agrardienste*, abordando el problema de si las cantidades que se abonaron a productores agrícolas a cambio de obligarlos a reducir su producción debían quedar sometidas al Impuesto o no, estimó que una cantidad pagada por los poderes públicos por razones de interés general puede constituir la prestación de un servicio a efectos de la Sexta Directiva. Según el Tribunal, "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 IVA. Sin embargo, en ciertos casos,

el agricultor no presta servicios a un consumidor identificable, ni una ventaja que pueda considerarse como un elemento constitutivo del coste de la actividad de otra persona en la cadena comercial".

Sin embargo, entre todas las sentencias del TJCE que han analizado la configuración de las subvenciones como actos de consumo, hay que incidir particularmente en la sentencia de 22 de noviembre de 2001, asunto C-184/00, *Office des Produits Walons*, sobre la interpretación de los términos "subvenciones directamente vinculadas al precio".

En el litigio que mantenían una asociación privada sin ánimo de lucro (*Office des Produits Walons, OPW*), y el Estado belga, se elevan varias cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de las Comunidades, pudiendo resumirse todas ellas en si las subvenciones de funcionamiento —que no se cuantifican en función de los productos vendidos o servicios prestados, pero que corresponden a conceptos tales como ayudas a la inversión, participación en los gastos generales o gastos corrientes, gastos de personal, conceptos todos que cubren una parte importante de los gastos de explotación— deben incluirse o no en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido. La percepción de estas subvenciones, como todas en general, influye sobre el precio del coste final de sus productos vendidos y servicios prestados, si bien no pueden ser imputadas con facilidad al precio de cada operación sujeta al impuesto.

Desechando la circunstancia de que el sujeto pasivo realice o no una prestación en beneficio de la autoridad que las concede, el Tribunal destaca que las subvenciones a las que hace referencia el artículo 11 de la Sexta Directiva son aquellas en las que participan tres sujetos: la autoridad que concede la subvención, el organismo que la recibe y el adquirente del bien o el destinatario del servicio respectivamente entregado por el organismo subvencionado. El organismo concedente fomenta el consumo, debiéndose incluir las subvenciones en la base imponible como parte de la contraprestación, aunque la misma no se reciba del destinatario de los servicios sino de la Administración. El acto de consumo está presente en la finalidad de la concesión y, como tal, queda sujeto al impuesto.

De ahí que, a juicio del Tribunal, el simple hecho de que una subvención pueda influir

Galería del mes [Tribuna de los autores]

en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el organismo subvencionado no basta para que dicha subvención esté sujeta al IVA. Para que una subvención esté directamente vinculada al precio de tales operaciones, en el sentido del artículo 11, parte A, de la Sexta Directiva, es necesario, además, que se abone al organismo subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada. Sólo en este caso puede considerarse que la subvención es la contraprestación de una entrega de bienes o prestación de servicios y, como acto de consumo, está, por tanto, sujeta al impuesto.

En tal sentido, y dada la trascendencia de la configuración del acto de consumo para sujetar la subvención, el mismo Tribunal sienta las pautas para comprobar si constituye o no una contraprestación de la operación sujeta: *"Para comprobar si la subvención constituye tal contraprestación, es necesario poner de relieve que los elementos constitutivos del precio del bien o del servicio deben quedar determinados a más tardar en el momento en el que se produce el hecho imponible. Debe señalarse, también, que el compromiso de pagar la subvención adquirido por el organismo que la concede tiene como corolario el derecho del beneficiario a percibirla cuando realiza una operación sujeta. Esta relación entre la subvención y el precio debe mostrarse de manera inequívoca mediante un análisis de las circunstancias que en cada caso dan lugar al pago de dicha contraprestación. Sin embargo, no es necesario que esté determinado el precio del bien o del servicio o una parte del precio. Basta con que sea determinable"*.

Y el análisis de las circunstancias de las que depende la configuración de la subvención como contraprestación y como acto sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, a juicio del Tribunal, debe realizarlo el Tribunal nacional: *"Así pues, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente acreditar que existe una relación directa entre la subvención y el bien o servicio de que se trate. Esto requiere, en primer lugar, que se pruebe que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtienen una ventaja de la subvención concedida al beneficiario. En efecto, es necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención con-*

cedida al vendedor del bien o al prestador del servicio, caso en el que la subvención constituye un elemento de determinación del precio exigido por éstos. El órgano jurisdiccional deberá examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención".

Corresponderá al órgano jurisdiccional remitente acreditar que existe una relación directa entre la subvención y el bien o servicio de que se trate

En cualquier caso, el Tribunal es categórico al concluir que la subvención sólo puede sujetarse al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando represente una contraprestación y, por tanto, un acto de consumo, que debe ser identificado por el órgano jurisdiccional: *"En el litigio principal, teniendo en cuenta que, con arreglo al convenio marco, el OPW realiza varias actividades, es necesario que el órgano jurisdiccional remitente compruebe si cada actividad da lugar a un abono específico e identificable o si la subvención se abona globalmente para cubrir todos los costes de funcionamiento del OPW. De cualquier forma, únicamente la parte de la subvención que sea identificable como contraprestación de una operación gravada podrá, en su caso, estar sujeta al IVA"*.

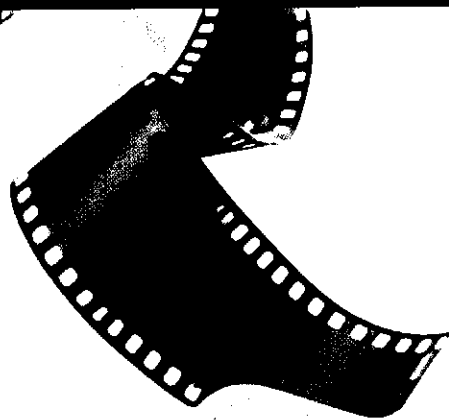
De todo ello, en nuestra opinión, se desprende que las subvenciones que se sujetan al IVA no son sólo aquéllas que se abonan al sujeto pasivo, en función de la entrega de bienes y de la prestación de un volumen de servicios, sino que, como ha subrayado el Tribunal de Justicia, también en el caso en que la subvención no presente esta fisonomía, puede quedar incluida en el ámbito de aplicación del IVA, debiéndose integrar en la base imponible de la operación gravada. Eso sí, debiéndose acreditar la relación directa existente entre la subvención y el precio del bien o servicio en cuestión. En consecuencia, también las denominadas subvenciones de funcionamiento pueden formar parte de la base imponible, por muy discutible y complicado sea su asociación con el precio de productos y servicios.

En las conclusiones presentadas por el Abogado General en el litigio de la *Office des Produits Walons*, se abunda en esta misma consideración. Precisamente subraya el Abogado General que el Gobierno belga distingue tres tipos de subvenciones, en función, entre otros aspectos, del número de sujetos que intervienen:

"El Gobierno belga distingue tres tipos de subvención. En el primer tipo intervienen tres partes: la entidad pública que concede la subvención, el beneficiario y el cliente del beneficiario. Dicho Gobierno sostiene que, en este tipo de subvención, la exigencia de una vinculación directa no implica que el importe de la subvención esté necesariamente relacionado con el precio de cada operación subvencionada o con el volumen de dichas operaciones. El importe de la subvención puede ser fijo o establecerse a un tanto alzado. Ello concede al beneficiario la posibilidad de limitar sus costes y, por tanto, de ofrecer precios más bajos."

En el segundo tipo de subvención se establece una relación bilateral entre la entidad concedente y el beneficiario. En este caso, la entidad concedente es el cliente de los bienes o servicios. Por tanto, la sujeción al IVA siempre existirá."

El tercer tipo de subvención se refiere a las subvenciones de funcionamiento, que comprenden las subvenciones destinadas a financiar determinadas actividades. El Gobierno belga afirma que todas las subvenciones de funcionamiento influyen en el precio de los bienes y servicios que se ofrecen a terceros. No obstante, la influencia indirecta de dicha subvención en estos bienes y servicios no basta para fundamentar la aplicación del IVA. La cuestión de si la subvención está sujeta al IVA depende de la apreciación de los hechos".



El Gobierno belga entiende, respecto a las subvenciones de funcionamiento, que debido a la dificultad existente de encontrar la vinculación directa e identificable entre la subvención y el precio, este tipo de subvenciones podría quedar permanentemente excluido del mecanismo de aplicación del IVA. Lo cual no parece ajustado al sistema de aplicación del IVA ni a los principios que lo rigen, en la medida en que es indudable, en muchas ocasiones, la influencia que tiene la subvención sobre los precios que el organismo subvencionado percibe por las entregas de bienes que realiza o por los servicios que presta. Lo que se trata de averiguar, en la sentencia en cuestión, es si están sujetas al IVA las subvenciones de funcionamiento que no se pagan directamente en función de la entrega de bienes y servicios, pero que pueden dar lugar a que dichos bienes y servicios sean vendidos a un precio inferior.

Esta dificultad puede mitigarse hasta hacerla desaparecer, a juicio del Tribunal, si atendemos a la concurrencia de los tres requisitos siguientes.

En primer lugar, según el Abogado General, el beneficiario de las subvenciones debe realizar una actividad por la que cobre un precio (Requisito que se deduce, precisamente, de otras sentencias dictadas por el Tribunal como las sentencias *Mohr* y de la *Landboden-Agrardienste*, TJCE 5ª, S 18-12-1997, núm. C-384/1995). O, lo que es lo mismo, la subvención ha de ser abonada al operador subvencionado para que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios (STJCE 15 de julio de 2004, n. 28). Con ello, es indudable que una subvención es la contraprestación de una operación, ya que el beneficiario adquiere el derecho a percibirla cuando realiza la operación sujeta.

El segundo de los requisitos consiste en la exigencia de comprobar que los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio obtienen alguna ventaja de la subvención concedida al beneficiario (STJCE 15 de julio de 2004, n. 29). De esta forma, el precio que pague el destinatario de las operaciones disminuirá proporcionalmente a la subvención concedida al operador. Según el Tribunal, hay que determinar si, objetivamente, la percepción de la subvención le permite vender o prestar un servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención (sentencia *Office des Produits Wallons*, ap. 14).

El tercero de los requisitos consiste en que la contraprestación que representa la subvención tiene que ser como mínimo determinable. Esto es, no es necesario que el importe de la subvención corresponda exactamente a la disminución del precio del bien que se entrega o del servicio que se presta. Basta con que la relación entre dicha disminución de precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea significativa (sentencia *Office des Produits Wallons*, ap. 14 y STJCE 15 de julio de 2004, n. 29). Así, la vinculación directa de la subvención con el precio no implica que la entidad concedente de la subvención tenga necesidad de conocer el precio de los bienes y servicios que deban entregarse o prestarse, sino que lo que realmente importa es determinar si la percepción de la subvención se ha trasladado a los precios, pues como afirma el abogado: "En el caso de las subvenciones de funcionamiento, [...] si el funcionamiento de una organización es sufragado en parte por los poderes públicos, es posible producir con menores costes".

De esta forma, la vinculación directa a la que hace referencia el artículo 11 de la Directiva y que determina la sujeción de la subvención al IVA, no tiene que ver necesariamente con que ésta contribuya a disminuir directamente los costes de los bienes y servicios entregados y prestados, sino, más bien, con la producción de un efecto inmediato o directo sobre ellos.

En los términos del abogado: "considero fundamental determinar si las subvenciones de funcionamiento deben estar directamente vinculadas a una determinada actividad económica del beneficiario, que consista en la prestación de un bien o servicio. Así sucede cuando las subvenciones dan lugar a una reducción del precio de un bien o servicio que el beneficiario ofrece al consumidor, o a un aumento de la cantidad de bienes entregados y servicios prestados. La consecuencia de una subvención de funcionamiento puede consistir asimismo en que el beneficiario produzca una mayor cantidad, a sabiendas de que una parte de los costes corren por cuenta de la entidad que concede la subvención".

Por lo tanto, es imprescindible para juzgar si una subvención está sometida, o no, al sistema del IVA determinar si está vinculada directamente a una actividad económica por la que el sujeto pasivo reciba algún tipo de contraprestación. Y, además, en el caso de que el sujeto pasivo ejerza varias actividades, a cuál de ellas afecta. Así:

"Para determinar la existencia de una influencia directa en el precio o en la cantidad, pueden ser pertinentes, en particular, los elementos siguientes:

– Si la entrega de bienes o la prestación de servicios a los consumidores constituye la actividad principal del beneficiario, será más fácil suponer que la subvención influye directamente en el precio o en la cantidad.

– Cuando la subvención se concede para hacer frente a los costes fijos del beneficiario, será más difícil determinar la existencia de una influencia directa que cuando la subvención se destina a cubrir los costes variables vinculados a las actividades efectivamente realizadas por el beneficiario.

– La intención de la entidad que concede la subvención. Se aceptará antes la existencia de una influencia directa si la entidad concedente pretende con la subvención precisamente fomentar la entrega de bienes y la prestación de servicios (a cambio de un precio razonable). La propia prestación de bienes y servicios puede ser un requisito de la subvención.

– De igual modo, cabrá admitir la existencia de una influencia directa si hay que establecer una relación matemática entre la evolución de la cuantía de la subvención, la canti-

Galería del mes [Tribuna de los autores]

dad producida y la evolución del precio de los bienes y servicios de que se trate".

Y, en resumen, alcanzar la convicción acerca de si la subvención está directamente vinculada con la realización de la actividad, será una cuestión que habrá de analizarse caso por caso, en la que, incluso, habrán de intervenir peritos que dictaminen sobre la medida en que la subvención acaba o no trasladándose a los precios de los bienes y servicios: *"A la vista de las circunstancias del presente asunto, debe apreciarse si una subvención de funcionamiento da lugar a una reducción del precio o a un aumento de la cantidad de los bienes y servicios prestados por el beneficiario de la subvención. Esta apreciación se basará fundamentalmente en consideraciones económico-empresariales. En caso de duda, el informe de un contable podrá proporcionar una respuesta concluyente".*

A modo de corolario, hay que defender que la percepción de subvenciones es una operación que puede quedar sujeta o no al sistema del IVA. Sólo quedará sujeta cuando la subvención sirva para disminuir el precio de los productos o servicios prestados; es decir, para introducir interferencias en la mecánica de aplicación del IVA, alterando la neutralidad y favoreciendo a los contribuyentes que se financian con cargo a una fuente específica, en perjuicio de aquéllos que acuden directamente al mercado para financiarse. Además, la apreciación de que existe vinculación directa entre la subvención y los productos o servicios no depende de la forma en que se determina su cuantía o se condiciona su obtención, sino que se trata de la comprobación y, en su caso, acreditación de una relación de causalidad. Esto es, hay vinculación directa cuando efectivamente se ha dedicado la subvención a rebajar el precio de los productos y servicios, por los que el sujeto pasivo cobre habitualmente.

[4.1.2]

El art. 78 LIVA debe regular la tributación de las subvenciones que representen actos de consumo, se cuantifiquen o no en función del número de unidades vendidas o del volumen de servicios prestados

El artículo 78.Dos.3 de la Ley del IVA objetiva la inclusión de las subvenciones en la base

imponible, partiendo de su forma de cuantificación o determinación. De esta forma, sólo cuando las subvenciones se determinen, con anterioridad a la realización de las operaciones, en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, se habrán de integrar en la base imponible. A tal efecto, establece el mencionado precepto: *"Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto, las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación".*

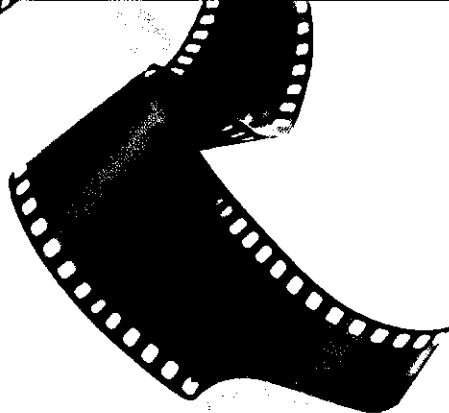
Como consecuencia de la concurrencia de tales requisitos, la subvención sólo representará un acto de consumo gravado cuando esté vinculada al precio de los productos entregados o de los servicios prestados. Y, sólo en esos casos, habrá de formar parte de la base imponible.

Esta objetivación tuvo su origen en la doctrina administrativa consolidada, que acabó incorporándose al tenor literal de la Ley reguladora del IVA. Así, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1990, al analizar la tributación de una subvención percibida por la producción de pasas e higos secos, entendió que: *"se consideran vinculadas directamente al precio de las operaciones gravadas las subvenciones, establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados, cuando se determinen con anterioridad a la realización de la prestación",* y como *"la subvención a la que refiere el escrito de la consulta no se determina en función de la cantidad del producto transmitido, sino en función del volumen de la producción, siempre que se cumplan determinados requisitos referidos tanto al precio de compra de la materia prima empleada como a la calidad del producto terminado",* *"la subvención no formará parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido".*

O, también, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de febrero de 1998, entiende que: *"la subvención que el Ayuntamiento concede a la sociedad consultante (empresa que organiza corridas de toros) es una subvención vinculada directamente al precio de determinadas operaciones realizadas por dicha entidad (se subvenciona cada billete o entrada), ya que su importe se fijó con anterioridad a la realización de dichas operaciones y se determina en función del volumen de servicios prestados (número de entradas vendidas), por lo que, de conformidad con lo previsto en el artículo 78, apartados uno y dos, número 3º, de la Ley 37/1992, el importe de la referida subvención debe formar parte de la base imponible de las citadas operaciones realizadas por la sociedad consultante en la proporción que corresponda a cada una de ellas (resultado de dividir el importe total de la subvención por el número de entradas vendidas), añadiéndose al importe de la contraprestación satisfecha en su día por el destinatario de la operación, es decir, quien adquirió la entrada".* Además, en esta misma Resolución se resalta ya una de las características de las subvenciones que están amparadas en el artículo 11 de la Sexta Directiva, y que consiste en la relación subjetiva triangular existente entre el ente público concedente, el beneficiario de la subvención y el destinatario del servicio al que se aplicará la subvención, rebajando su coste.

Así, señala la Dirección General de Tributos, en esta misma consulta, que: *"la subvención que el Ayuntamiento satisface a la sociedad consultante no sería contraprestación de operación alguna sujeta al impuesto realizada por la sociedad a favor del Ayuntamiento, sino que [...] la subvención debe integrarse en la base imponible de las operaciones realizadas por la sociedad (ventas de entradas para la corrida de toros) para terceras personas (los adquirentes de las entradas), por lo que, según la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, la sociedad consultante no está obligada a expedir factura al Ayuntamiento por la subvención que el Ayuntamiento le satisface".*

En la Resolución de 22 de mayo de 1998 se analiza si las dos subvenciones que percibe una empresa privada que explota una residencia de ancianos, se han de considerar subvenciones directamente vinculadas al precio y, en consecuencia, integrarse en la base imponible. A esta consulta la Dirección General de Tributos contesta que: *"las subvenciones que percibe de un ente público la empresa que explota la residencia de ancianos a*



[4.1.3]

La necesaria adecuación de la normativa interna a la Sexta Directiva para evitar que existan subvenciones que no se integren en la base imponible

que se refiere el escrito de consulta, determinadas en función del importe de la pensión que perciben los ancianos que residen en la residencia y del precio establecido para los servicios que les presta la residencia, constituyen subvenciones directamente vinculadas con el precio de dichos servicios y por tanto deben formar parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido que prevea tales servicios, base sobre la que procede aplicar el tipo de gravamen que corresponda y que dará como resultado la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava tales servicios que la empresa que explota la residencia debe repercutir a los destinatarios de los referidos servicios y liquidar e ingresar a la Hacienda Pública".

Esta previsión legal, de no interpretarse de acuerdo con lo que dispone el art. 11 de la Sexta Directiva, podría dejar fuera del término subvenciones todas aquéllas que, a pesar de contribuir a financiar la actividad del sujeto pasivo, no se conceden en función del número de operaciones celebradas, pero que, indudablemente, representan actos de consumo. Así, si aplicamos lo dispuesto en la norma española, algunas de las denominadas subvenciones de funcionamiento que, en los términos señalados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, son actos de consumo siempre que contribuyan de facto a minorar el precio percibido por los servicios prestados, quedan excluidas de la base imponible sobre la que se aplica la cuota de IVA a repercutir.

Entre otras, las conocidas como **subvenciones de funcionamiento** —según ha considerado el mismo Tribunal—, presentan una indudable dificultad para integrarse en la base imponible de los productos y servicios prestados, porque es realmente difícil determinar si influyen y en qué medida inciden sobre el precio de las entregas de bienes realizadas o sobre los servicios prestados. Pero aplicar la reducción del derecho a deducir las cuotas de IVA soportado para eludir la dificultad de dilucidar, caso por caso, cuándo la percepción de subvenciones es un acto de consumo y debe integrar la base imponible, no encuentra encaje en la normativa comunitaria, máxime cuando esta posibilidad no está prevista claramente en la misma.

No es admisible, desde ninguna perspectiva, soslayar la dificultad de encontrar la causalidad entre la rebaja del precio de los productos o servicios y la percepción de una subvención, como la única forma prevista por el legislador comunitario para integrar la base imponible del impuesto, acudiendo a un mecanismo expeditivo —la aplicación de la prorrata no prevista—, pero que restringe algo que está absolutamente proscrito por la misma normativa comunitaria. La eliminación en determinados casos del derecho a deducir las cuotas soportadas.

En esta materia, pues, la transposición de la Directiva en materia de subvenciones como componentes de la base imponible ha sido defectuosa. Pero su carácter defectivo no puede corregirse mediante la restricción de la deducción de las cuotas de IVA soportadas, que es, en definitiva, lo que implica la aplicación del régimen de prorrata a todos los sujetos pasivos beneficiarios de subvenciones.

En nuestra opinión, y como consecuencia de cuanto llevamos analizado, el régimen de prorrata no pueda servir para hacer tributar directa o indirectamente determinadas subvenciones que, con arreglo a la Sexta Directiva y a cuanto ha entendido el Tribunal de Justicia, deben quedar sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido, integrando la base imponible de las operaciones realizadas.

Interpretar el art. 78 LIVA de acuerdo con el art. 11 de la Sexta Directiva, puede exigir tomar en consideración todas las subvenciones que representen actos de consumo, con independencia de que se cuantifiquen o no en función del número de unidades vendidas o del volumen de los servicios prestados, o de que las subvenciones se destinen a compensar gastos de explotación, o ayudas a la inversión, gastos de personal, o cualquier otro concepto. En cualquier caso, determinar si la subvención es acto de consumo y si debe integrarse o no en la base imponible pasará por analizar la concurrencia de los siguientes extremos:

— Para que la subvención pueda configurarse como una auténtica contraprestación, hay que comprobar que se abona al operador subvencionado para que realice una entrega de bienes o preste un determinado servicio.

— Hay que comprobar, además, que los destinatarios de las operaciones del operador subvencionado obtienen una rebaja en términos económicos —minoración de precios satisfechos al operador por los bienes o servicios—.

— Por último, aunque no exista una equivalencia entre la rebaja del precio de las operaciones y la cuantía de la subvención percibida, la subvención puede continuar considerándose como acto de consumo, siempre que la reducción de precio sea significativa.

[4.2]

ALTERNATIVA EN LA REGULACIÓN DE LA PRORRATA: INCLUIR O NO INCLUIR LAS SUBVENCIONES EN EL DENOMINADOR DE LA PRORRATA DE SUJETOS PASIVOS MIXTOS

Incluir o no las subvenciones no pasa de ser una posibilidad que tiene el legislador español, para ajustar la prorrata que tendría derecho a practicar una entidad subvencionada por vocación, que realizara una actividad económica de carácter testimonial con la exclusiva finalidad de solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio de sus actividades.

Galería del mes [Tribuna de los autores]

Adoptada la decisión por el Estado miembro de limitar el derecho a deducir derivado de incluir las subvenciones en el denominador de la prorrata, no podrá diferenciarse entre subvenciones de capital y de explotación para eliminar la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de los bienes que se hayan financiado gracias a una subvención.

No incluir las subvenciones en el denominador de la prorrata es el objeto de la Proposición de Ley que ha presentado Convergencia i Unió (publicándose en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, con fecha 11 de febrero de 2005). Proposición que tiene por finalidad mejorar la situación financiera de estas entidades carentes de ánimo de lucro, así como de las conocidas como empresas públicas.

Si, en última instancia, se aprueba la Ley en el sentido propugnado por la Proposición de Ley, las entidades sin ánimo de lucro o las empresas públicas que realicen actividades por las que tengan derecho a deducir y actividades por las que no —exentas—, y las que están exentas y se financien mediante subvenciones, aunque se aplique el régimen de la prorrata, el resultado consistirá en que la entidad tendrá derecho a la devolución del IVA soportado que tiene derecho a deducir. Serán sujetos pasivos que obtendrán devoluciones de IVA soportado en el ejercicio de todas sus actividades, ya que la prorrata, en estos casos, se aproximará al 100%, siempre que en el ejercicio de la actividad exenta se cobren precios simbólicos.

Como ejemplo de aplicación práctica de cuanto venimos analizando, podemos imaginar de qué forma pueden someterse a imposición en el IVA las entidades sin ánimo de lucro. Dichas entidades precisan tener una estructura de medios materiales y humanos suficiente para desempeñar las funciones que ejercen. Funciones cuyo coste, normalmente, no pueden trasladar en términos económicos como si fueran una empresa que participase en condiciones de competencia en un entorno de mercado. De ahí que precisen para funcionar de complementos de financiación que perciben en forma de subvenciones.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido, estas entidades pueden tributar en régimen de exención plena —imaginemos los supuestos de exenciones aplicables a los establecimientos privados (culturales, sociales) de carácter social—, en cuyo caso ni devengarán cuotas de IVA por la prestación de sus servicios, ni, corre-

lativamente, repercutirán el IVA sobre los destinatarios de sus servicios, o bien pueden tributar en régimen general, en cuyo caso podrán realizarse actividades sujetas, no sujetas y, en su caso, exentas. Pensemos, por ejemplo, en un centro universitario de carácter privado, debidamente autorizado, que, además, presta el servicio de alojamiento y alimentación. O en un hospital privado que explota la cafetería del mismo.

Este segundo tipo de entidades merece el calificativo de sujetos pasivos mixtos, ya que, al tributar en régimen general, pueden realizar actividades exentas, por la que no tienen derecho a practicar deducción (servicios educativos, médicos u hospitalarios), y otras sujetas y no exentas (alojamiento y manutención o servicio de cafetería), por las que sí tienen tal derecho. Según las normas de la Sexta Directiva reguladoras del ámbito de aplicación, a estas entidades se les aplica el régimen de la prorrata para determinar la cantidad de cuotas de IVA que pueden satisfacer.

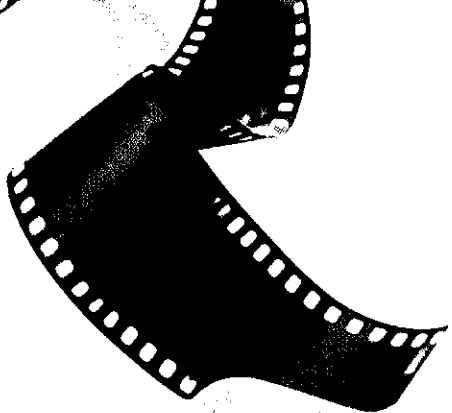
Las entidades sin ánimo de lucro o las empresas públicas serán sujetos pasivos que obtendrán devoluciones de IVA soportado en el ejercicio de todas sus actividades ya que la prorrata, en estos casos, se aproximará al 100% siempre que en el ejercicio de la actividad exenta subvencionada se cobren precios simbólicos

Precisamente por ello, al ser sujetos pasivos mixtos, el legislador español —como cualquier otro Estado miembro—, a la vista de la disposición de la Sexta Directiva, interpretada como propone el Abogado General en las conclusiones presentadas, deberá optar entre integrar o no integrar en el denominador de la prorrata, las subvenciones percibidas que no sean susceptibles de tributar incluyéndose en la base imponible al representar algún tipo de contraprestación.

Si el legislador no ha optado por incluir las subvenciones en el denominador de la prorrata, aunque le resulte de aplicación, su porcentaje podrá alcanzar el 100% de deducción. Si el porcentaje de la prorrata de determina dividiendo los ingresos por los que se tiene derecho a deducir el IVA entre todos los ingresos —por los que se tiene derecho y por los que no—, cuanto menor sea la cuantía de los ingresos por los que no se tiene derecho a deducir y mayor la cuantía del resto, más se aproximará el porcentaje a 100. Si no se obtienen ingresos de la actividad exenta —porque no se pueden cobrar precios— pero sí que se obtienen de la actividad sujeta y no exenta, el sujeto pasivo podrá recuperar todo el IVA soportado por el ejercicio de ambas actividades, las exentas y las sujetas, a pesar de recibir subvenciones para la financiación de la actividad exenta. Precisamente por ello, para evitar que el sujeto recupere el IVA de la actividad exenta —por la que no debería tener derecho a la deducción— y disfrute, a su vez, de la financiación de la subvención, la Sexta Directiva otorga al legislador la opción de incluir las subvenciones, con la finalidad de que, al minorar el derecho a deducir, el contribuyente no se ve doblemente beneficiado. Ello se traduce en una minoración de la cuantía del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas.

Así pues, si el legislador opta por aplicar la opción reconocida en la Sexta Directiva, el contribuyente mixto —ningún otro— verá limitada la cuantía del IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios utilizados en la realización de las actividades sujetas.

En esta línea se enmarca la propuesta de enmienda del artículo 104.Dos.2º, párrafo tercero, del IVA, en la que se proponía que además de las subvenciones que ya no se integran en el denominador de la prorrata —FEOGA, IFOP o las percibidas por los centros especiales de empleo, regulados por la Ley 13/1982—, tampoco se integren las percibidas por las entidades representativas sin ánimo de lucro destinadas a financiar su estructura o el desarrollo de sus funciones de representación, defensa, coordinación, información, formación y asesoramiento a sus asociados.

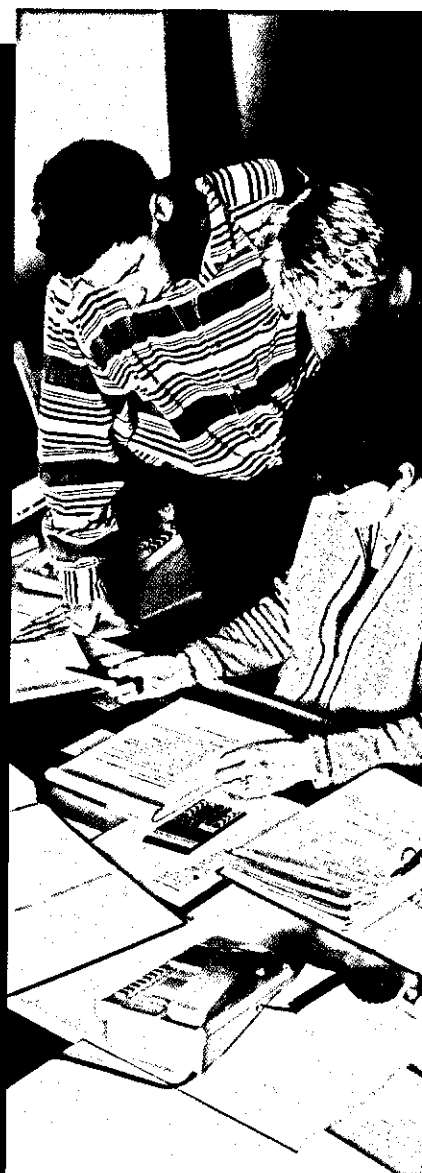


[5]

CONCLUSIONES

En apretada síntesis, las conclusiones que se deducen del régimen de tributación de las subvenciones en el IVA, son las siguientes:

1. El legislador español empleó el régimen de la prorrata como mecanismo complementario a la inclusión en la base imponible del importe de las subvenciones, de forma que todas, sin distinción, tributasen en el Impuesto, bien aumentando la base imponible, bien minorando el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas.
2. Esta aplicación del régimen de la prorrata ha originado innumerables litigios, no sólo en relación con los sujetos que sin ánimo de lucro persiguen fines sociales, culturales, etc, sino también entre todos los sujetos pasivos subvencionados, entre los que figuran muchos organismos públicos, que intervienen en la gestión de servicios públicos. En esta situación, la interpretación del concepto de subvención ha adquirido una inusitada importancia.
3. La reforma normativa operada por la Ley 66/1997 carece de fundamento normativo si reparamos en que la Sexta Directiva reserva la aplicación de la regla de prorrata a aquellos sujetos que realizan actividades por las que tienen derecho a deducir las cuotas soportadas y actividades por las que no. Es decir, según establece la normativa comunitaria, sólo se puede aplicar la regla de la prorrata a los sujetos pasivos mixtos.
4. Si se confirman las conclusiones del Abogado General de la Comisión, la normativa española se habría extralimitado doblemente, al ampliar la aplicación del régimen de la prorrata a todos los contribuyentes que hubieran sido subvencionados y al restringir el derecho a deducir de los sujetos pasivos mixtos que financien sus adquisiciones de bienes mediante subvenciones. En consecuencia, urge adoptar las medidas necesarias que permitan a la normativa española respetar los dictados de la Sexta Directiva.
5. Aunque las subvenciones no se puedan integrar como parte del denominador de la prorrata, hay que analizar, caso por caso, si deben ser integradas en la base imponible, ya que según la jurisprudencia del TJCE, también las subvenciones de funcionamiento tienen cabida en la base imponible. La normativa española objetiva la integración de las subvenciones en la base imponible de forma que se integrarán aquéllas que se concedan en función del número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados. De cara a una reforma, podría ser más adecuado reflejar los criterios de la jurisprudencia comunitaria que superan tal objetivación.
6. El legislador español debe decidir si hace de peor condición a los sujetos pasivos mixtos subvencionados, limitándoles el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas —al introducir las subvenciones en el denominador de la prorrata—, o si los equipara al resto de sujetos, consintiéndoles que, mediante el ejercicio simbólico de una actividad empresarial, puedan recuperar todo el IVA soportado. Ello, sin embargo, podría verse como un auxilio financiero adicional a su condición de ser sujetos pasivos subvencionados por vocación que los caracteriza.



La reforma normativa operada por la Ley 66/1997 carece de fundamento normativo si reparamos en que la Sexta Directiva reserva la aplicación de la regla de prorrata a aquellos sujetos que realizan actividades por las que tienen derecho a deducir las cuotas soportadas y actividades por las que no

61

PRINCIPALES REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: *El IVA en las entidades no lucrativas*. CEF. Madrid. 2002.
- CASADO OLLERO, G.: "El IVA y las operaciones de los entes públicos", en *El IVA en el sistema tributario español*, vol. II. Ministerio de Economía y Hacienda, 1986.
- DÍEZ DE VELASCO, M.: *Las organizaciones internacionales*, Tecnos. 12ª. Madrid. 2002.
- DURÁN-SINDREU BUIXADÉ, A.: *IVA, Subvenciones y Regla de Prorrata en Nuestro Derecho Interno: Su adecuación al Derecho comunitario*. Aranzadi. Navarra, 2001.
- FALCÓN Y TELLA, R.: "Subvenciones y regla de prorrata", *Quincena fiscal*, nº 9, 1998.
- GARCÍA LÓPEZ, C.: *Aplicación del IVA a las Entidades Locales, sus organismos, Fundaciones y empresas*. CISS monografías. Valencia, 1997.
- GARCÍA NOVOA, C.: "Las subvenciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido (I) y (II)", *Impuestos*, La Ley, 2000.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: "La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)", *Quincena Fiscal*, nº 19, 1998.
- ONDARRA ERDOCIA, J.: "IVA: Las subvenciones y el gravamen del consumo", *JT*, abril, 1999, pág. 21.
- ORDEN ONDATEGUI, E.: "Notas a la ley de Acompañamiento en relación a las subvenciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 66/97 y modificación Ley 9/98)", *RTT*, nº 42, 1998.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. "Tratamiento de las subvenciones en el IVA", *Tribunal Fiscal*, nº 123, 2001, pág. 67 y ss.
- RUIZ DE AYÚCAR, J.: "El IVA: más cambios", *Impuestos*, nº 12, 1998.
- VICTORIA SÁNCHEZ, A.: "Las subvenciones sobre el IVA", *GF*, nº 199, junio 2001. pág. 89 y ss.

Trabajo realizado en el marco del proyecto SEC2003-08969/JUR, financiado por el Ministerio de Ciencia y Tecnología.

