

JOSÉ IGNACIO ALEMANY

Subvenciones y deducción en las cuotas del IVA

(F)



El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) acaba de dictar sentencia en un recurso interpuesto por la Comisión Europea contra España por incumplimiento de dos artículos de la Sexta Directiva relativos a la capacidad de deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de percibirse subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones.

La ley española del IVA dispone que cuando un sujeto pasivo del IVA perciba este tipo de subvenciones deberá aplicar la Regla de Prorrata, aunque sólo realice operaciones que generen derecho a deducción (básicamente, aquellas en las que se repercute el impuesto y exportaciones y entregas intracomunitarias de bienes y servicios). Asimismo, nuestra Ley del IVA establece una especie de prorrata especial para cal-

cular el importe que puede ser deducido por las adquisiciones de bienes o servicios financiadas total o parcialmente por subvenciones.

De esta manera, y centrándonos en el primero de los puntos citados, quien sólo realizaba operaciones que generaban derecho a deducción entraba en prorrata en el caso de que percibiera subvenciones no vinculadas al precio (las que no se incluyen en la base imponible), y en su cálculo debía tener en cuenta, lógicamente, esas subvenciones, sumando su importe al volumen total de operaciones del denominador de la Regla de Prorrata.

Es cierto que la Sexta Directiva permite a los Estados miembros disponer que el importe de las subvenciones indicadas se incluya en el denominador de la Regla de Prorrata. Pero lo que ahora dice el TJCE es que nada hay en la Sexta Directiva que permita

a un Estado obligar a quienes únicamente realicen operaciones que generan el derecho a deducción a aplicar la Regla de Prorrata sólo por el hecho de percibir subvenciones.

En opinión del Estado español negar la aplicación de la Regla de Prorrata en este supuesto supondría incumplir el principio de neutralidad del impuesto, pues el sujeto pasivo que, percibiendo subvenciones, pudiera deducirse la totalidad de las cuotas del IVA soportadas dispondría de una ventaja añadida frente a sus competidores que no percibieran subvenciones.

Siendo doctrina consolidada del TJCE que las limitaciones del derecho a deducción deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, permitiéndose excepciones a este principio sólo en los casos previstos en la Sexta Directiva, concluye el Tribunal que la norma española que co-

mentamos es contraria a la Sexta Directiva.

Cabe entender que nuestra norma pretende mantener la neutralidad del impuesto al negar una ventaja adicional a quien perciba subvenciones no vinculadas al precio cuando sólo realiza operaciones que generan derecho a deducción pero, en mi opinión, el argumento no debería centrarse en comparar las consecuencias en quien percibe la subvención con las de quien no la percibe (la propia concesión de la subvención individualizada es el paradigma de la falta de neutralidad) sino en la diferencia de trato entre quienes realizan sólo operaciones que generan derecho a deducción y los que realizan también operaciones que no lo generan, percibiendo unos y otros la misma subvención. En este caso puede verse más claramente cómo quiebra la neutralidad impositiva.

No debemos perder de

vista que el derecho a deducir las cuotas del IVA soportadas no deja de ser una proporción, también si es del 100%, y es cierto que esa proporción se vería injustamente alterada si el importe de las subvenciones sólo perjudicara el derecho a deducir de quienes realizan operaciones que no generan derecho a deducción, por muy reducido que sea su montante.

No parece preocuparle esto al TJCE, que no tiene reparos en decir que "los Estados miembros están obligados a aplicar la Sexta Directiva aunque la consideren mejorable". De esta manera empuja a los Estados miembros a modificar la directiva si lo creen preciso para mejorar la neutralidad del impuesto; pero mientras dicha modificación no se produzca su texto es vinculante para todos.

España quería que esta sentencia no tuviera efectos retroactivos pero el TJCE no

accede a esta petición. Así, cualquier sujeto pasivo que, realizando sólo operaciones que generan derecho a deducción, haya tenido que aplicar la Regla de Prorrata por el mero hecho de haber percibido subvenciones, podrá pedir la devolución del importe de las cuotas del IVA deducidas de menos en los últimos cuatro años, junto con los intereses de demora que correspondan. Lo mismo podrán hacer quienes se hayan visto perjudicados por la aplicación de la norma española que limita el derecho a deducción de las cuotas del IVA correspondientes a las adquisiciones financiadas mediante subvenciones, puesto que la conclusión del TJCE en este punto es idéntica.

Socio director de Alemany Abogados y profesor de Derecho Financiero y Tributario de la UPCO ICAI-Icade