



ADECUACION DE LA REGLA DE PRORRATA A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS de 6 de Octubre de 2005
IVA - Regla de Prorrata - Subvenciones

1.- INTRODUCCION

El 6 de Octubre de 2005 fue publicada la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) que consideraba contrarios a derecho comunitario determinados artículos de la normativa del IVA.

De acuerdo con esta sentencia, la ley española incumplía la Sexta Directiva en dos puntos:

- ❑ Al imponer la aplicación de la **regla de prorrata** a los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas, cuando perciben **subvenciones no vinculadas al precio** (artículo 102, primer apartado de la Ley del IVA (Gipuzkoa: Decreto Foral)).
- ❑ Al establecer una regla especial que limita el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado relativas a bienes y servicios financiados mediante subvenciones (artículo 104, apartado 2, 2º de la Ley del IVA). (**Subvenciones de capital**).

2.- MODIFICACION DE LA NORMATIVA

Como consecuencia de esta Sentencia y para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva, la Ley 3/2006 (de efecto en el Estado) modificó, con efectos desde el 1 de Enero de 2006, los artículos 20, 102, 104, 106, 112 y 123 de la Ley del IVA, **eliminando toda restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones**. En cumplimiento de lo previsto en el artículo 26 del Concierto Económico, **la nueva redacción fue trasladada a la normativa guipuzcoana mediante el Decreto Foral Norma de Urgencia Fiscal 2/2006**, de 23 de Mayo, convalidada a su vez por las Juntas Generales de Gipuzkoa según Norma Foral 6/2006, de 19 de Octubre. Todo ello debido a que el IVA es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Esta nueva regulación no hace uso de la facultad que tienen los Estados miembros para obligar a los sujetos pasivos mixtos (aquellos que deben aplicar la prorrata por las operaciones exentas sin derecho a deducción que realizan), a incluir el importe de las subvenciones en el denominador, puesto que se ha entendido que el ejercicio de dicha facultad habría supuesto su agravio comparativo frente a los sujetos totales.

A) SUJETOS PASIVOS

Para una mejor comprensión de la aplicación de la regla de prorrata así como de lo establecido en la Sentencia, definimos de la siguiente manera, a los sujetos pasivos de IVA. Esta denominación fue utilizada en el cuerpo de la Sentencia:

- ❑ **Sujetos pasivos “totales”:** son aquellos sujetos pasivos que tienen derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas, esto es, que efectúan sólo operaciones gravadas (todas devengan IVA repercutido) o con exención plena (por ejemplo: exportaciones).
- ❑ **Sujetos pasivos “mixtos”:** son aquellos sujetos pasivos que efectúan indistintamente operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones exentas que no conlleven tal derecho. Este es el caso, por ejemplo, de una sociedad que realiza ventas sujetas y además operaciones exentas de gravamen, como, servicios sanitarios, cuotas de asociados, cursos de formación,.....

B) APLICACIÓN DE LA REGLA DE PRORRATA

❑ Concepto:

La normativa estatal y foral, prevé un derecho a la deducción del IVA soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para la realización de sus operaciones. Ahora bien, cuando se trata de un sujeto pasivo “mixto”, sólo se admite la deducción por la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones gravadas (regla de prorrata).

El porcentaje de derecho de deducción del IVA soportado se establece de la forma siguiente:

$$\frac{\text{Importe total anual de operaciones con dcho.a deducción} * 100}{\text{Importe total anual de todas las operaciones}}$$

❑ Subvenciones de explotación:

En la nueva regulación, tanto estatal como foral, **las subvenciones no se considerarán para el cálculo de la prorrata** en ninguno de los casos, ya sea sujeto pasivo “total” o “mixto”. Con efectos desde 1 de Enero de 2006.

Por lo tanto, el porcentaje de derecho de deducción:

$$\frac{\text{Importe total anual de operaciones con dº a deducción} * 100}{\text{Importe total anual de todas las operaciones} + \text{Subvenciones percibidas}}$$

❑ **Subvenciones de capital:**

En lo que respecta a las subvenciones de capital destinadas a financiar la compra de determinados bienes o servicios, no hay asimismo recorte alguno en el derecho a deducción para el sujeto pasivo.

3.- RETROACTIVIDAD

Dado que la Sentencia es aplicable desde que fue dictada (6-10-2005) y tiene efectos retroactivos, respecto al periodo anterior a 1-1-2006 la Dirección General de Tributos ha establecido los siguientes criterios a aplicar con las referidas subvenciones no vinculadas al precio para ajustar su fiscalidad al contenido de la Sentencia del TJCE.

La rectificación retroactiva afecta a las siguientes situaciones:

- ❑ Liquidaciones de sujetos pasivos que sólo realizaban operaciones con derecho a deducción antes de percibir las subvenciones relativas a la actividad general o a un sector diferenciado, y que se vieron obligados a reducir la prorrata de la actividad o del sector por causa de tales subvenciones.
- ❑ Liquidaciones de los sujetos pasivos indicados en lo que se refiere a las regularizaciones de los bienes de inversión y a las entregas de los bienes de inversión durante el periodo de regularización. En ambos casos la prorrata inicial a computar es del 100%, en lugar de la erróneamente calculada al incluir las subvenciones en el denominador de la prorrata.

- ❑ Liquidaciones de todos los sujetos pasivos que redujeron su derecho a deducción al percibir subvenciones de capital para la adquisición de bienes de inversión concretos. Además, los sujetos pasivos que tenían una prorrata de deducción del 100% pueden regularizar también la reducción correspondiente a la parte de la subvención que incluyeron en el denominador de la prorrata.

La rectificación retroactiva para periodos anteriores al 1-1-2006 no afecta a las liquidaciones de los sujetos pasivos que se encontraban en prorrata inferior al 100% antes de percibir las subvenciones, relativas a la actividad general o a un sector diferenciado, y que tuvieron que reducir esa prorrata por causa de tales subvenciones.

La solicitud de ingresos indebidos se limita a ejercicios no prescritos ya que la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos se limita al plazo de cuatro años de prescripción.



4.- SUBVENCIONES VINCULADAS AL PRECIO

No obstante, y como contrapartida a lo anteriormente expuesto respecto a las subvenciones NO vinculadas al precio de las operaciones, debe tenerse en cuenta que forman parte de la base imponible del IVA, y por tanto, **tributan** *“las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto. Se consideran 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**”*.

Existen ocasiones en que, bajo el mismo nombre de subvención o como ayudas públicas, transferencias o asignaciones procedentes de un presupuesto público, son la contraprestación efectiva de una operación sujeta realizada por una empresa en interés del Ente o Entes públicos concedentes. En estos casos la empresa debe repercutir el IVA correspondiente al servicio que presta, coincidiendo generalmente la base imponible con la cantidad pagada por el Ente público a modo de “subvención”. En realidad, no es que la subvención esté aquí vinculada al precio, sino que es el precio.

Por lo tanto, para la determinación de la base imponible de las citadas subvenciones se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

- Las subvenciones formarán parte de la base imponible del IVA cuando se determinen en función del volumen de los servicios prestados.

- Las citadas subvenciones pueden constituir la retribución de los servicios prestados por la entidad en función de los convenios suscritos con diferentes organismos públicos.

Esta naturaleza dependerá exclusivamente de los términos en que estén redactados los referidos convenios. En el caso de que las citadas subvenciones constituyan la retribución de los servicios prestados o a prestar por la Sociedad al organismo público que las entrega, tendrán la consideración de base imponible de los respectivos servicios.

AGEM CONSULTORES
15/11/2006