

Cooperativismo e Enonomía Social, nº 28 (2005-2006), pp. 245-250

AS SUBVENCIÓNS E A DEDUCCIÓN DO I.V.E. (REFLEXIÓNS A PROPÓSITO DA MODIFICACIÓN DA LEI DO IMPOSTO)

Jaime ANEIROS PEREIRA

1. Antecedentes.

O I.V.E. é un imposto armonizado para toda a Unión Europea e a súa regulación básica atópase na denominada <<Sexta Directiva>> que establece a regulación común para todos os Estado membros. Pois ben, un dos aspectos esenciais do IVE é o da deducción das cuotas soportadas xa que, en resumo, a liquidación do imposto é un feito sinxelo si temos en conta que a cantidade a ingresar resulta de restar das cuotas repercutidas nas entregas de bens e prestacións de servizos realizadas, as cuotas soportadas nas adquisicións de bens.

Sobre esta cuestión, o artigo 17 apartado 2, letra a), da Sexta Directiva establece que «na medida en que os bens e os servizos se utilicen para as necesidades das operacións gravadas, o suxeito pasivo poderá deducir o imposto do que é debedor [...] o Imposto sobre o Valor Engadido debido ou pagado dentro do país polos bens que lle foran ou lle vaian a ser entregados e polos servizos que lle foran ou vaian a ser prestados por outro suxeito pasivo». Agora ben, tamén debe terse en conta que o apartado 5 do mesmo artigo sinala que “no tocante a bens e servizos utilizados por un suxeito pasivo para efectuar indistintamente operacións con dereito a deducción, enunciadas nos apartados 2 e 3, e operacións que non conleven tal dereito, so se admitirá a deducción pola parte das cuotas do Imposto sobre o Valor Engadido que sexa proporcional á cuantía das operacións primeiramente enunciadas”. E dicir, a Directiva establece que nestes casos a deducción será proporcional á utilización que se realice dos bens.

Aquí radica precisamente a base do problema porque o artigo 19.1 da Sexta Directiva faculta ós Estados membros para incluír no denominador da prorrata –que é a fórmula que se emprega para calcular a devandita parte proporcional do imposto soportado- ás subvencións que non estean directamente vinculadas ó precio. Trátase dunha opción que o lexislador español non exerceu ata o ano 1997 no que a Lei 66/1997 modificou a Lei do IVE, con efectos a partires de 1998. Pola súa banda, o artigo 102 da Lei 37/1992, de 28 de decembro, do Imposto sobre o Valor Engadido -dedicado á regra de prorrata de deducción- establece que «A regra de prorrata será de aplicación cando o suxeito pasivo, no exercicio da súa actividade empresarial ou profesional, efectúe conxuntamente entregas de bens ou prestacións de servizos que orixinen o dereito á deducción e outras operacións de análoga natureza que non habiliten para o exercicio do citado dereito. Asimesmo, aplicarase a regra de prorrata cando o suxeito pasivo perciba subvencións que ... non integren a base imponible, sempre que as mesmas se destinen a financiar actividades empresariais ou profesionais do suxeito pasivo».

Así a lexislación española incorporou o disposto no artigo 17.5 da Sexta Directiva establecendo unha regra para determinar a proporción na que serían deducibles as cuotas cando se realizan conxuntamente operacións que xeneran o dereito á deducción e operacións que non. A prorrata ten, pois, unha función xenuina consistente en determinar as cuotas deducibles cando os bens e servizos que as soportan non se destinan unicamente á actividade gravada. Sendo a prorrata unha proporción, a cuantía será maior canto menor sexa o denominador. Polo tanto, si se aumentan as cantidades que se incorporan ó denominador, menor será a deducción e, de ahí, a importancia de que determinadas subvencións se incorporen ó denominador da prorrata.

O artigo 104 da mesma Lei –despois da redacción dada pola Lei 66/1997 e antes da reforma efectuada pola Lei 3/2006- se refore á prorrata xeral. O seu apartado 2, número 2º, párrafo segundo, dispoñía que «as subvencións de capital se incluírán no denominador da prorrata, se ben poderán imputarse por quintas partes no exercicio no que se percibiran e nos catro seguintes. Nembargantes, as subvencións de capital concedidas para financiar a compra de determinados bens ou servizos, adquiridos en virtude de operacións suxeitas e non exentas do imposto, minorarán exclusivamente o importe da deducción das cuotas soportadas ou satisfeitas por ditas operacións, na mesma medida na que contribuirán á súa financiación.».

Esta regulación foi recorrida ante o Tribunal de Xustiza das Comunidades Europeas que, en sentenza de 6 de outubro de 2005 a declarou contraria á normativa europea e obrigou ó legislador a realizala reforma no ano 2006.

2.- A inclusión das subvencións na regra de prorrata e as súas repercusións dacordo coa normativa europea.

A Comisión europea sostíña, no seu recurso, que o artigo 102 da Lei 37/1992 ampliaba de forma ilegal a limitación do dereito á deducción prevista no artigo 17, apartado 5, en relación co artigo 19 da Sexta Directiva, xa que dita limitación non solo se aplicaba ós suxeitos pasivos que realizan conxuntamente operacións que dan dereito á deducción e outras que non (os chamados suxeitos pasivos mixtos), senón tamén ós suxeitos pasivos totales. Dacordo coa Lei española, as subvencións destinadas a financiar as actividades empresariais ou profesionais do suxeito pasivo, que non integren a base imponible do IVE, téñense en conta para o cálculo da prorrata de deducción mediante a súa inclusión no denominador da fracción da que resulta a devandita prorrata.

Por tanto, estas subvencións reducen, de forma xeral, o dereito á deducción que se recoñece ós suxeitos pasivos. O anterior non afecta solo ós suxeitos pasivos que utilizan os bens e servizos previamente adquiridos para realizar de xeito indistinto operacións gravadas con dereito á deducción e operacións que non conleven tal dereito (suxeitos pasivos mixtos), senón tamén ós suxeitos pasivos que empregan ditos bens e servizos para efectuar unicamente operacións gravadas con dereito á deducción («suxeitos pasivos totales»).

Como xa sinaloa o “Abogado General”, esta interpretación que realiza a legislación española é contraria ó artigo 17.5 da Sexta Directiva que, de modo inequívoco, solo se refire ós suxeitos que realizan indistintamente operacións que dan dereito á deducción e operacións que non dan este dereito. En definitiva, entende que a Lei do IVA amplía o ámbito subjetivo ao que se aplica a limitación de deducir. O carácter excepcional co que as normas comunitarias contemplan a limitación do dereito á deducción non xustifica que se aplique tamén ós suxeitos que realizan operacións con dereito á deducción.

A finalidade coa que se estableceu a limitación na Sexta Directiva era a de evitar que unha entidade que non teña intención de realizar operacións gravadas poida obter a devolución do IVE mediante o exercicio dunha actividade suxeita ó imposto. Por elo, sinala o “Abogado General” que os

Estados non teñen competencia para modificar un texto claramente redactado como é o precepto citado xa que é necesario que as limitacións do dereito a deducir se apliquen de xeito uniforme en todos os Estados.

Por outra banda, a Comisión estima que o artigo 104, apartado 2, número 2º, introducía un criterio para o cálculo da deducción que non está previsto na Sexta Directiva e que era contrario a ésta. Con arreglo a dita norma, as subvencións destinadas de forma específica a financiar a compra de determinados bens e servizos, adquiridos en virtude de operacións suxeitas e non exentas do IVE, minoran exclusivamente o importe da deducción do IVE soportado ou satisfeito por ditas operacións, na mesma medida en que contribuíran á súa financiación.

Parece que o que guiou ao lexislador español a introducir esta reforma foi eliminar o dobre beneficio que supuña a percepción dunha subvención e a deducción do IVE soportado na adquisición de bens ou servizos financiados coa subvención.

Para o Tribunal de Xustiza, o artigo 17, apartado 2, da Sexta Directiva enuncia o principio do dereito á deducción do IVE. Cando o suxeito pasivo efectúe indistintamente operacións gravadas con dereito a deducción e operacións exentas que non conleven tal dereito, el artículo 17, apartado 5, da citada Directiva prevé que solo se admitirá a deducción pola parte do IVE que sexa proporcional á cuantía das operacións gravadas. Esta prorrata se calcula con arreglo á fórmula establecida no artigo 19 da Directiva.

Por tanto, las disposiciones del artículo 19, apartado 1, segundo guión, relativas a las subvenciones que no sean las enunciadas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, esto es, a las subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien o servicio suministrado y que no formen parte de la base imponible del IVA, deben ser interpretadas a la luz de dicho artículo 17, apartado 5. Pues bien, este último precepto sólo se refiere a los sujetos pasivos mixtos, como se desprende expresamente de su tenor literal. De ahí que el citado artículo 19, apartado 1, segundo guión, al no tratarse de una excepción aplicable a los sujetos pasivos mixtos y totales, únicamente permite limitar el derecho a deducción, mediante la toma en consideración de las subvenciones antes definidas, en el caso de los sujetos pasivos mixtos.

A este respecto, debe recordarse que a inclusión das subvencións no denominador da prorrata é unha facultade para os Estados. España optou pola súa inclusión. Si elo é así, parece as conclusións do Tribunal poderán

aplicarse tanto ós suxeitos pasivos plenos como aos mixtos, isto é, tanto ós que unicamente realizan operacións suxeitos e non exentas como a aos realizan estas operacións e outras suxeitas pero exentas. Esta interpretación é posible na medida en que o Tribunal non limita os efectos da contrariedade ó Dereito comunitario da normativa española e utiliza como término de comparación a ambos tipos de suxeitos.

Por conseguinte, a norma xeral contida na Lei 37/1992, que amplía a limitación do dereito á deducción mediante a súa aplicación aos suxeitos pasivos totales, introduce unha restricción maior que a prevista expresamente nos artigos 17, apartado 5, e 19 da Sexta Directiva e incumple as disposicións da dita Directiva. No que se refire á a norma especial establecida pola citada Lei, basta con sinalar que instaura un criterio de limitación do dereito á deducción que non está previsto nos artigos 17, apartado 5, e 19 da Sexta Directiva nin en ningunha outra disposición de ésta.

3.- A nova regulación da deducción do IVE e as subvencións.

As consideracións anteriores son necesarias para entender a nova regulación e xulgar a súa adecuación á normativa comunitaria. Ate o de agora, os problemas prácticos centráronse na posibilidade de recuperar a imposto non deducido no seu momento por aplicación da regra de prorrata. Neste sentido o procedemento de devolución de ingresos indebidos ou o mecanismo da revocación son o instrumento que permite recuperar as cantidades non deducidas no seu momento aínda que esta pretensión dos contribuintes fose matizada pola Resolución 2/2005 da Dirección Xeral de Tributos do Ministerio de Economía e Facenda e pola Instrucción 10/2005 da Axencia Tributaria.

En todo caso, cabe mirar cara ó futuro e é aquí onde cómpre atender a recente reforma do imposto. A Lei 3/2006, de 29 de marzo modifica a Lei do IVE dando nova redacción ós artigos 102 e 104 Dous 2º. Polo que se refire ó primeiro deles, estabécese que “A regra de prorrata será de aplicación cando o suxeito pasivo, no exercicio da súa actividade empresarial ou profesional, efectúe conxuntamente entregas de bens ou prestacións de servizos que orixinen o dereito á deducción e outras operacións de análoga natureza que non habiliten para o exercicio do citado dereito».

Pola súa banda, o artigo 104.Dous.2º, queda redactado como sigue: “No denominador, o importe total, determinado para o mesmo período de tempo, das entregas de bens e prestacións de servizos realizadas polo

suxeito pasivo no desenvolvemento da súa actividade empresarial ou profesional ou, no seu caso, no sector diferenciado que corresponda, incluídas aquelas que non orixinen o dereito a deducir”. O precepto continúa cunha referencia as operacións de cesión de divisas que non nos interesan ós efectos deste comentario.

Así pois, prodúcese a eliminación de toda restricción no dereito á deducción como consecuencia da percepción de subvencións non vinculadas ó precio das operacións, evitando desta maneira que a realización de operacións limitativas do dereito á deducción poida traer como consecuencia unha limitación desproporcionada neste dereito ao incluír estas subvencións no denominador da prorrata, cando á falta de ditas operacións non cabe a citada inclusión.

As subvencións de capital especificamente concedidas para financiar a compra de determinados bens ou servizos xa non serán incluídas no denominador da prorrata e, polo tanto, elimínase o criterio restrictivo do dereito á deducción.