

R e v i s t a
T é c n i c a
T r i b u t a r i a

E S T U D I O S

**NOTAS A LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO EN RELACION
A LAS SUBVENCIONES Y EL IMPUESTO
SOBRE EL VALOR AÑADIDO*
(LEY 66/97 Y MODIFICACIÓN LEY 9/98)**

Enrique de la Orden Ondategui

Profesor Mercantil

Miembro de la AEDAF

SUMARIO

- 1. ANTECEDENTES. CONCEPTO. CLASES DE SUBVENCIONES.**
- 2. LEY I.V.A. HASTA 31-12-97. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.**
- 3. 6ª DIRECTIVA COMUNITARIA. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.**
- 4. MODIFICACIÓN QUE PROPONE LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO.**
- 5. REFLEXIONES FINALES Y CONCLUSIONES.**

ANEXO I.

** Texto del trabajo presentado en la reunión de estudio organizada en Barcelona por la Delegación Territorial Tercera de la AEDAF, el 16 de febrero de 1998.*

E S T U D I O S

1. ANTECEDENTES. CONCEPTO. CLASES DE SUBVENCIONES.

En el Plan General de Contabilidad, en la parte relativa a definiciones y relaciones contables y a las cuentas anuales y en la norma de valoración nº 20, se recoge el concepto de subvención y su forma de contabilización, en función de que la misma se conceda para asegurar una rentabilidad mínima o para compensar déficits de explotación, o para financiar bienes o servicios, en cuyo caso, los efectos económicos se trasladan a futuros ejercicios. Es decir, distingue subvenciones de capital y subvenciones de explotación.

Podríamos definir el concepto subvención como aquellas transferencias a fondo perdido recibidas por las personas físicas o jurídicas y entregadas por entidades públicas o privadas ligadas al compromiso y obligación de cumplir determinados requisitos obligatorios para su concesión.

Vamos a limitar estas notas a las subvenciones no reintegrables. Las reintegrables no deben considerarse como una pura subvención ya que tienen el concepto de préstamo sin interés.

El concepto de subvención de capital podríamos definirlo como aquella subvención que se recibe para ayudar al establecimiento de la estructura de la empresa. Quedan excluidas de este concepto las que se relacionan con gastos corrientes o las que se obtienen para resarcir a la empresa de posibles pérdidas. Estas últimas son las subvenciones de explotación y que asimismo las podríamos definir como aquellas que se obtienen a fondo perdido y que se destinan a disminuir los resultados negativos de la explotación o a asegurar una rentabilidad mínima a la empresa. Dentro de estas últimas se encuadrarían también las subvenciones que se conceden y establecen en función del número de unidades que entrega el beneficiario de las mismas y que están vinculadas al precio de dichas unidades (luego volveremos sobre éstas).

Además de esta primera consideración, subvenciones de capital/subvenciones de explotación, pueden establecerse diversos criterios de clasificación, atendiendo, entre otros, a la Administración y/u Organismo que las convoca y/o concede, al concepto que se intenta subvencionar (inversiones de activos fijos, fomento de empleo, subvención de intereses, créditos blandos, concesión de avales, bonificación cuotas de la Seguridad Social, indemnizaciones, becas o premios, etc.), al sector de la actividad o del destinatario al que se dirigen, al proyecto elegible. He podido comprobar que existen más de 1.040 posibilidades de obtener diferentes tipos de subvenciones, por ello no será objeto de estas notas ver los efectos de la modificación introducida por la Ley de Acompañamiento en cada una de estas subvenciones.

Como hemos señalado, las subvenciones se tratan en sus aspectos contable y fiscal en función de que sean subvenciones de capital o de explotación. No es objeto de estas notas dicho tratamiento contable ni la consideración fiscal en el Impuesto sobre Sociedades que además está perfectamente regulado en el Plan General de Contabili-

dad, en principios contables recogidos por AECA o en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. LEY I.V.A. HASTA 31-12-97. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.

Empecemos por el final. Ha sido un tema pacífico el hecho de considerar que las subvenciones, a excepción de las subvenciones que estaban vinculadas al precio, no tenían incidencia en el hecho imponible del I.V.A., en la determinación de la Base Imponible o en el cálculo de la prorrata a efectos de determinar las cuotas deducibles del Impuesto. Ello teniendo en cuenta que existía y existe una directiva comunitaria sobre el particular que no ha variado al respecto y que hace pensar que la legislación anterior del impuesto era acorde con dicha directiva.

Existen multitud de consultas, Sentencias, etc., que confirman esta realidad y de las que he seleccionado las siguientes notas:

1.- Consulta a la D.G.T. de fecha 7-7-88. Referente a una subvención que la considera vinculada al precio y por tal que ha de formar parte de la base imponible. Además añade: *"Con independencia de lo anterior, el otorgamiento de subvenciones no constituye por sí mismo una operación sujeta al I.V.A. por lo que no debe emitirse factura para documentar dichas subvenciones."*

2.- Consulta a la D.G.T. de fecha 6-9-95 en la que, entre otras manifestaciones, alude a que las subvenciones de capital no constituyen contraprestación de ninguna entrega o prestación de servicios y que por ello no pueden computarse en el cálculo de la prorrata (art. 104). La percepción de las referidas subvenciones es un hecho carente de relevancia a efectos del I.V.A. Incorporo como anexo I el texto de esta consulta porque creo que refleja la esencia del por qué las subvenciones no deben ser tenidas en cuenta a efectos del I.V.A.

En cuanto a las subvenciones vinculadas directamente al precio, como parte de la determinación de la base imponible, afectarán a la regla de la prorrata si la operación a cuyo precio esté vinculada la subvención es una operación que no genera el derecho a deducción.

Repito y acabo con este preámbulo. Era un tema pacífico. Tanto que el propio *"Manual Práctico I.V.A. 1997"* editado por la Agencia Tributaria, en su página 89, señala *"... las subvenciones no vinculadas directamente al precio de las operaciones, que no forman parte de la base imponible, no se tienen en cuenta a efectos del cálculo de la regla de prorrata"*.

Hemos empezado por el final, pero veamos por qué se llega a estas conclusiones. Para ello analizaremos la propia Ley del Impuesto vigente hasta 31-12-97 y lo dispuesto en la 6ª Directiva comunitaria. Ello nos hará falta para analizar posteriormente las modificaciones introducidas por la Ley de acompañamiento.

E S T U D I O S

Del análisis de la Ley del Impuesto se desprende que el hecho imponible (art. 4) es la entrega de bienes o prestación de servicios efectuadas por empresarios o profesionales a título oneroso y en el desarrollo de su propia actividad.

Esto es lo único que hace nacer el impuesto. El artículo 4 no dice nada más. Nada en relación a que un determinado sujeto pasivo que realice operaciones sujetas al Impuesto (hecho imponible) y que reciba unas ayudas que en los antecedentes de estas notas denominamos subvenciones, deban ser enmarcadas dentro del hecho imponible del Impuesto.

Llegamos al artículo 78 de la Ley que está determinando cómo cuantificar el hecho imponible, es decir determinando la base imponible del Impuesto.

Empieza diciendo que la base imponible es la contraprestación de las operaciones sujetas y que ésta puede recibirse del propio destinatario o de terceras personas. ¿Por qué de terceras personas? Porque la ley quiere incluir en la determinación de la base imponible algún concepto e importe que se recibe de terceras personas, pero siempre en relación a la entrega del bien o prestación del servicio cuya contraprestación se está calculando. Dicho concepto, entre otros, es un determinado tipo de subvenciones: Aquéllas vinculadas directamente al precio de la operaciones sujetas al impuesto, y sólo éstas. Recordemos la Resolución de 31-5-93 en relación a no incluir en la base imponible las ayudas al consumo del aceite de oliva (C.E.E. 136/1986 de 22-9). Estas ayudas al consumo de aceite de oliva que se produce en la Comunidad fueron consideradas inicialmente por la Administración española como subvenciones vinculadas directamente al precio y por consiguiente consideraba que debían incluirse en la base imponible del impuesto. La Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 31-5-93 antes referida, vino a modificar el criterio mantenido hasta entonces y armonizarlo con los criterios comunitarios. El ejemplo del aceite de oliva puede aplicarse a otras subvenciones.

Veamos por último, de la legislación modificada, los artículos 102 y 104 en relación a la posible aplicación de la regla de prorrata.

¿Cuándo es aplicable la regla de prorrata? El artículo 102 nos lo dice: Es de aplicación la regla de prorrata cuando en el ejercicio de la actividad empresarial se realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen y que no originen el derecho a deducir. Unico supuesto que hace necesaria la aplicación de la regla de prorrata.

Recordemos el artículo 4), Hecho Imponible, y respondámonos las siguientes preguntas: Recibir una subvención ¿es una entrega de bienes o prestación de servicios?. No. ¿Es un acto realizado en el ejercicio de la actividad empresarial llevada a cabo por el sujeto que recibe la subvención?. No. Luego lo lógico es que el hecho de recibir una subvención no quede afectado por la regla de prorrata, porque, insisto, es un hecho sin relevancia alguna para el hecho imponible del I.V.A. por consecuencia completamente ajeno al propio impuesto y por tal no puede ser considerado por el artículo 102 de la Ley del I.V.A.

Enrique de la Orden Ondategui

El artículo 104 empieza diciendo: *"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorata*". No hay aplicación, luego no hemos de continuar con el artículo. Bien es cierto que cabría analizar aquellas subvenciones que sí forman parte de la base imponible y que son operaciones que no generan por ellas mismas el derecho a la deducción.

Hasta aquí lo que se entendía hasta 31 de diciembre de 1997, que creo que estaba acorde con la 6ª Directiva comunitaria.

3. 6ª DIRECTIVA COMUNITARIA. TRATAMIENTO DE LAS SUBVENCIONES.

Creo oportuno recordar el alcance de la 6ª Directiva. Si analizamos el preámbulo de la 6ª Directiva veremos que, entre otros muchos conceptos de armonización de la legislación de los estados miembros, como hecho imponible, base imponible, régimen de deducción, etc., de forma clara y meridiana señala que el cálculo de la prorata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los estados miembros.

En esta línea, si repasamos las sentencias del Tribunal de Justicia comunitario podemos ver que se mantiene firmemente la idea de que la armonización a que nos referimos tuvo su base en la prevención de que las legislaciones internas no establecieran medidas que distorsionaran el concepto de MERCADO UNICO y, además, era totalmente necesaria dado que la asignación a la comunidad de recursos propios se debía realizar a través de un porcentaje de la base del I.V.A. (Reunión del Consejo de 21-4-70). La 6ª Directiva de 17 de mayo de 1977 recoge plenamente esta idea armonizadora, de tal forma que su propio título se denomina "SISTEMA COMUN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: BASE IMPONIBLE UNIFORME"

A través del artículo 27 de la Directiva hay un mecanismo para autorizar a los estados miembros a que establezcan medidas particulares, pero a través de un cauce procesal perfectamente establecido por la Directiva.

Veamos qué autorizaba y autoriza la directiva comunitaria a la legislación interna de los países miembros en relación a las subvenciones y para ello sigamos el mismo orden de lectura que hemos realizado en nuestra ley interior.

El artículo 5º de la Directiva define como Hecho Imponible la entrega de bienes y ésta se entiende como la transmisión del poder de disposición de un determinado bien. No hay en dicho artículo ni en el 6º (prestación de servicio) autorización alguna a los Estados miembros en relación al tema comentado de las subvenciones.

Como nos ocurría en nuestro artículo 78, el artículo 11º de la Directiva, que determina cómo se calcula la base imponible, incluye como contraprestación para quien realice la entrega o preste el servicio, las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.

E S T U D I O S

Remarquemos la mención "directamente". Hemos de estar de acuerdo que cualquier subvención que reciba un Sujeto Pasivo podría quedar vinculada al precio, vía inclusión de sus efectos en el proceso productivo. Pero ésta sería como mínimo "indirectamente" vinculada. Y de forma natural deberíamos decir que NO estaría vinculada al precio.

Entiendo que la Directiva dice "directamente vinculada" porque está relacionando la cantidad recibida de un tercero (organismo que subvenciona) por aquel sujeto pasivo que entrega bienes a un comprador y dicha subvención está relacionada con la contraprestación de dicha entrega. Las demás subvenciones, por ejemplo al comprador del bien o servicio, ya no están "directamente" vinculadas al precio.

Ratificando el comentario anterior, existe un informe de la Comisión del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación a diversas cuestiones de interpretación sobre la base imponible, que entiende que la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11, que dispone que "las subvenciones directamente vinculadas al precio" deberán incluirse dentro de la base imponible y el segundo guión del apartado 1 del artículo 19 que, por otra parte, permite, a los Estados que lo deseen, incluir en el denominador de la prorrata de deducción el importe de las subvenciones "que no estén directamente vinculadas a los precios", son términos de difícil interpretación sobre los que era indispensable una nueva reflexión sobre el conjunto del problema.

Al proceder a esta nueva reflexión, la Comisión observó que la expresión de subvenciones "directamente vinculadas a los precios" de las operaciones efectuadas por un sujeto pasivo no podía interpretarse más que de manera estricta y literal, con arreglo a la disposición de la letra a) del apartado 1 de la sección A del artículo 11, y que la subvención no debía incluirse en la base imponible más que si se cumplían las tres condiciones siguientes:

- a) Debía constituir la contrapartida o un elemento de la contrapartida.
- b) Debía pagarse al proveedor o al prestador de servicios.
- c) Debía ser pagada por un tercero.

La mayoría del Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido estuvo de acuerdo con esta interpretación.

Se planteó también un problema de interpretación en cuanto al régimen fiscal aplicable a las subvenciones comunitarias pagadas en el ámbito de la organización común del mercado de la leche y los productos lácteos. Sabemos, en efecto, que la Comunidad favorece la adopción de medidas de fomento de la venta, de la publicidad y de la búsqueda de mercados para estos productos.

Se le planteó al Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido la cuestión de si la contribución de la Comunidad a los gastos efectuados con vistas a la realización de es-

Enrique de la Crida Ordóñez

tas medidas debía gravarse como contrapartida de un servicio que los “interesados” (empresas de productos lácteos) debían prestar a la Comunidad por medio de un “organismo estatal” encargado del reparto de las ayudas comunitarias. Según los servicios de la Comisión, ni la Comunidad ni dicho organismo estatal podían considerarse como destinatarios de un servicio cualquiera. La subvención sólo tenía por objeto contribuir a los gastos que los interesados (empresas de productos lácteos) realizan para pagar servicios comprados a otros sujetos pasivos (p. ej. agencias publicitarias). Al tratarse de una subvención a la compra, los servicios de la Comisión estimaron que una de las tres condiciones citadas más arriba no se cumplía.

La gran mayoría del Comité se pronunció en ese sentido, puesto que estimó que las subvenciones comunitarias destinadas a la financiación de acciones de publicidad en favor de los productos lácteos no representaban la remuneración de los servicios prestados a la Comisión y no estaban sometidas al I.V.A. cuando contribuían al reembolso de los gastos realizados.

Así mismo en este repaso de la jurisprudencia comunitaria también vemos (S. 2311/88-230/87) como se considera que la base imponible está constituida por todo aquello que se realice como contraprestación, debiendo existir un VINCULO DIRECTO entre el servicio prestado y el contravalor recibido. Infinidad de sentencias recogen esta idea.

La 6ª Directiva comunitaria regula el nacimiento y alcance del derecho a deducir en su artículo 17.5 señalando que en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven 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.

Asimismo faculta a los estados miembros a:

- a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o parte de los bienes y servicios;
- d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;

E S T U D I O S

e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.

El apartado 7 de este mismo artículo faculta a los Estados miembros, por razones coyunturales, a excluir total o parcialmente el régimen de deducciones de los bienes de inversión.

He de confesar que de una primera y rápida lectura del artículo, relacionando el apartado 5c) con el 7) y con la idea prefijada de lo que se dispone en el nuevo artículo 104 de la Ley del I.V.A. y la pretensión última de la Agencia Tributaria sobre el tema de las subvenciones, me hizo pensar que por aquí podría venir la autorización necesaria por parte de la directiva para la modificación que propone la Ley de acompañamiento y que estamos comentando.

Un acertado comentario de nuestro amigo Esteve, la posterior ubicación y lectura pausada del artículo y viendo lo que se regula en el mismo, me hace pensar que no puede afectar a lo que hasta ahora vamos comentando. El artículo regula el derecho a la deducción y faculta a determinados tipos de prorrata, pero siempre en el contexto de lo que puede ser objeto de prorrata, es decir, cuando simultáneamente existen operaciones sujetas que dan el derecho a deducir y operaciones que no lo dan.

También es reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia la idea de que el derecho a deducción establecido en el artículo 17 forma parte del mecanismo del I.V.A. y que, en principio, no puede limitarse. Toda limitación a este derecho incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de forma similar a todos los Estados miembros y las excepciones están reguladas por la propia Directiva.

Llegamos al artículo 19 de la Directiva que determina la forma de calcular la prorrata de deducción. Transcribo literalmente el punto 1 porque es clave para razonar la opinión sobre este tema.

“La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven 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 enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B) del artículo 11.”

Enrique de la Orden Ondategui

La parte subrayada del artículo ¿podría hacer pensar que la directiva comunitaria está permitiendo incluir en la regla de prorrata todo tipo de subvenciones?

¿Cuál es la facultad otorgada en cuanto a esa inclusión en el denominador? Se dice literalmente *"la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B del artículo 11"*, luego no pueden ser otras que las subvenciones que no están directamente vinculadas al precio de las operaciones. ¿Cómo podemos interpretar esta afirmación? Entiendo que caben dos formas:

a) La primera, que no comparto, pensando que las que no están directamente vinculadas al precio son sin exclusión todas las demás. Incluso llegando al absurdo: ¿las de capital? y dentro de éstas ¿las que financian parte del coste financiero de pasivos? ¿las de explotación? O, yendo más lejos, ¿las reintegrables?

b) La segunda interpretación, que es por la que yo inicialmente me inclino, es considerar que cuando la Directiva se refiere a las subvenciones que no están vinculadas directamente al precio, lo hace sólo exclusivamente a aquéllas vinculadas con la entrega o servicio, que en principio podrían formar parte de la contraprestación pero que, por no estar directamente vinculada al precio, se excluyen por la propia directiva de la base imponible. Dicho de otra forma las vinculadas a la entrega pero no directamente. De las demás subvenciones, por no tener la posibilidad de ser parte de la contraprestación, las normas que regulan la prorrata no las pueden considerar porque la subvención no es un concepto recogido por el hecho imponible, no es una contrapartida a una entrega o servicio y por consiguiente es también ajeno al derecho de deducir, derecho que asimismo determina o no la aplicación de la regla de prorrata.

Lo que permite poner en el denominador es el importe de la subvención que en principio debería ser base imponible, es decir, parte de la contraprestación y que las normas de determinación de la base imponible la excluyen.

Con independencia de esa diferente interpretación, descrita en los apartados a) y b) anteriores, y como ya apuntaba cuando hablábamos de la prorrata vigente hasta 31-12-97, está el hecho, creo yo incuestionable para todos, que la Directiva faculta la aplicación de la regla de prorrata sólo cuando indistintamente el sujeto pasivo efectúa operaciones con derecho a deducción y sin tal derecho.

Vemos que en la opinión de la Comisión para aclarar las dudas de interpretación del artículo 11 y 19 de la Directiva se refiere al texto de los artículos de la siguiente forma: a *"las subvenciones directamente vinculadas al precio"* en un caso y a *"las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio"* en el otro, en lugar de utilizar la expresión literal del referido artículo 19.

No interpretarlo así llevaría al absurdo y sería contrario a la propia teoría del I.V.A. en relación a las reglas de juego comunitario. Absurdo que puede analizarse viendo lo que ocurre con cada una de las posibles subvenciones que puede recibir un sujeto pasivo.

E S T U D I O S

Además de las razones expuestas, y a pesar de aceptar que conceptualmente está lejos del tema que nos ocupa, creo conveniente apuntar que la Sentencia de 22-6-93 del T.J.C.E. determinó que no procedía efectuar cálculo de prorata en relación a unos dividendos que recibía una sociedad francesa. La señalo porque en el texto de la Sentencia se dispone que no procede porque dicho concepto, en aquel caso dividendos, no entra en el ámbito de aplicación del I.V.A., dado que no representa la contrapartida de ninguna actividad económica, a efectos de la 6ª Directiva y por tal es un concepto ajeno al derecho de deducir. Me pregunto ¿sería esto trasladable a los efectos de los ingresos por subvenciones que percibe un sujeto pasivo?

La parte que subrayo de este párrafo es la idea básica que he planteado en estas notas para considerar que la Directiva no permite poner en el denominador de la regla de prorata más que un determinado tipo de subvenciones y no, de forma arbitraria, todas ellas.

También del análisis de las Sentencias, y aunque también de forma colateral al tema de subvenciones, de la lectura de la Sentencia 6/4/95 (C. 4/94) en relación a no deducibilidad de las cuotas soportadas en caso de exención, recoge en uno de sus puntos que para la aplicación del artículo 19 de la Directiva, procede señalar que esta norma presupone que el sujeto pasivo haya utilizado los bienes y servicios para efectuar indistintamente operaciones que originan el derecho a deducción y operaciones que no permiten este derecho.

4. MODIFICACIÓN QUE PROPONE LA LEY DE ACOMPAÑAMIENTO.

La modificación propuesta de los artículos 78.dos.3º, 102.Uno y 104.dos.2º tiene historia y no es, de hecho, una novedad.

Si nos remitimos al Proyecto de Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOCG de 22 de octubre de 1992) veremos que la redacción del artículo 78.dos.3º fue idéntica a la aprobada por las Cortes, mientras que la redacción de los artículos 102.Uno y 104.dos.2º ya contenía un texto muy próxima a la redacción hoy vigente, aunque sufrió modificaciones durante el trámite parlamentario hasta llegar al texto de la Ley aprobada por las Cortes. Trataremos pues a continuación la evolución sufrida por el redactado de ambos artículos hasta la aprobación de la Ley 37/1992.

El texto del artículo 102.Uno que figuraba en el Proyecto, también tenía el siguiente segundo párrafo:

“La regla de prorata deberá aplicarse en todo caso respecto de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales de dicho sujeto pasivo.”

El texto del artículo 104.dos.2º primer párrafo, también incluía literalmente:

Enrique de la Orden Ondategui

“... incrementado en el importe total de las subvenciones percibidas a que se refiere el artículo 102, apartado uno, segundo párrafo de esta Ley.»

El Grupo Popular presentó enmiendas de modificación a la redacción de ambos artículos del Proyecto (BOCG de 25.11.92), solicitando la supresión de estos fragmentos. Merece la pena transcribir la justificación a ambas enmiendas.

Al artículo 102.Uno:

«Para evitar que un gran número de empresarios y profesionales caigan dentro de la regla de prorrata por el mero hecho de recibir una subvención.

Esta regla es demasiado compleja y su aplicación requiere una organización administrativa de una cierta entidad, lo que no está al alcance de la mayor parte de los empresarios y profesionales del país.

Además es contraria a los principios de la reforma que postula la simplificación del Impuesto.

La modificación de este artículo requiere que también se modifique el artículo 104 del Proyecto.»

Al artículo 104.Dos.2º:

«La modificación de este artículo tiene por objeto evitar que se tengan en cuenta en el denominador de la prorrata las subvenciones a que se refiere el artículo 102 del proyecto (que, lógicamente, también debe modificarse en el mismo sentido).

De este modo se evitará que un gran número de empresarios y profesionales caigan dentro de la regla de prorrata por el mero hecho de recibir una subvención.

Esta regla es demasiado compleja y su aplicación requiere una organización administrativa de una cierta entidad, lo que no está al alcance de la mayor parte de los empresarios y profesionales del país. Además, es contraria a los principios de la reforma que pretende la simplificación del Impuesto.»

Dichas enmiendas no fueron aprobadas por el Congreso. Pero sorprendentemente, el texto aprobado por la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda, con competencia legislativa plena (BOCG 3-12-92), elimina los párrafos antes marcados en cursiva resultando ya idénticos a la redacción definitiva de la Ley, haciendo suyas las enmiendas rechazadas.

Indiscutiblemente tanto entonces como ahora las consecuencias y efectos tributarios de la modificación llevan a situaciones complejas y absurdas.

La exposición de motivos de la Ley 66/97, Ley de acompañamiento, ya nos da la primera pista de lo que de nuevo se pretende en cuanto al tema de las subvenciones y la regla de prorrata. Se señala que la modificación tiene por objeto integrar en el denominador las subvenciones y transferencias no vinculadas al precio y que, por ello, no han sido integradas en la base imponible del impuesto. Interpreto que es una redacción sesgada y preludio de lo que se avecina.

E S T U D I O S

No obstante veamos las modificaciones que se incorporan:

Se añade el siguiente párrafo al artículo 78, dos 3º:

"Se excluyen del concepto de contraprestación las subvenciones comunitarias financiadas a cargo del FEOGA y, en concreto, las previstas en el Reglamento (CE) 603/95, de 21 de febrero, por el que se establece la organización común de mercados en el sector de los forrajes desecados."

Estas subvenciones consisten en la concesión de ayudas para la comercialización de los productos de forrajes desecados, establecida en un determinado importe ecus/tonelada, concedida en función del forraje desecado que abandone la empresa transformadora, y que se conceden con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria. El citado Reglamento CE nº 603/95 está publicado en el Diario Oficial de la Comunidad Europea con fecha 21 de febrero de 1995.

¿Que implica la incorporación de éste párrafo?

Significa que de aquellas subvenciones que el anterior art.78, dos 3º determinaba que eran parte de la base imponible, es decir, las que estaban vinculadas directamente al precio, se excluyen en concreto las que señala el nuevo párrafo. Estas, a partir del 1.1.98, no formarán parte de la base imponible.

Estas subvenciones y aquellas cualesquiera otras no vinculadas directamente al precio no tendrán el concepto de contraprestación y se excluyen de la base imponible. Recordemos aquella Resolución de 31-5-93 por la que también quedaban excluidas las subvenciones a la producción de aceite de oliva de la Comunidad.

Hasta aquí podríamos convenir que se está hablando de aquellas subvenciones que puedan tener conexión con el precio, es decir, con la contraprestación. No puede referirse a otras que sean totalmente ajenas al concepto "contraprestación".

Hasta este momento todavía no se ha producido modificación alguna en relación a cuándo debe aplicarse la regla de prorata. Sigue siendo de aplicación cuando estamos ante operaciones sujetas al impuesto que originan y que no originan el derecho a deducción (art.102, uno).

Por ello también se modifica el citado art.102 introduciendo un segundo párrafo al punto uno cuyo texto literal es el siguiente:

"Asimismo, se aplicará la regla de prorata 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."

¿Qué supone este párrafo?

Enrique de la Orden Ondategui

Amplía los supuestos de aplicación de la regla de prorrata, de tal forma que cuando el sujeto pasivo reciba las subvenciones a que me refiero en el punto anterior, como ya no integrarán la base imponible, sí que deberán ser tenidas en cuenta para ajustar las deducciones a que se tiene derecho.

Esta ampliación de la aplicación de la regla de prorrata, creo que ya excede de la facultad de la Directiva, que sólo permite poner en el denominador de la fórmula un determinado tipo de subvenciones. Además la referencia es inequívoca. El artículo "78, apartado dos 3º de esta Ley" se refiere a un tipo de subvenciones que deben incluirse en la base imponible del impuesto y en un segundo párrafo excluye unas subvenciones determinadas: "... las previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95..." Por consiguiente, dependiendo de la interpretación que demos al mencionado artículo 19 de la Directiva, en relación a qué alcance tiene el concepto "subvención no directamente vinculada al precio", podremos decir que se está refiriendo exclusivamente a subvenciones relacionadas con el precio y excluidas de la base imponible, como de la categoría de las mencionadas y previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95 ó, por el contrario, a prácticamente todas las demás subvenciones, por el hecho de que no se hayan incluido en la base imponible del impuesto. Hasta aquí podríamos decir que, en función de la interpretación comentada de si la prorrata es aplicable al caso de estas subvenciones o si el importe de éstas debe imputarse en el denominador de la fórmula, la modificación conjunta del artículo 78 y del 102 podría considerarse dentro de la 6ª Directiva.

Se añade en el texto "siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo". ¿Qué significa? ¿A qué distinción de subvención quiere referirse? ¿Qué subvención no financia directa o indirectamente la actividad empresarial?. No tengo respuestas claras en el momento de estas notas.

Llegamos por último al núcleo del problema. La modificación del artículo 104. Aquél que nos decía que, cuando era de aplicación la regla de prorrata según el 102, cómo debíamos efectuar los cálculos.

Incorporamos de forma comparativa los apartados uno y dos del artículo 104 re-marcando en el texto la parte que se modifica para una mejor visión:

Antigua redacción

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que represente el montante de las operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total de las realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional

Nueva redacción

"Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el apartado dos siguiente.

E S T U D I O S

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

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

Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.

Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por 100 el resultante de una fracción en la que figuren:

1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.

2º En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir, incrementado en el importe total de las subvenciones que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78, apartado 2, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente, salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica en el párrafo siguiente. No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas

Enrique de la Orden Ordóñez

con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción.

Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en 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 efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores no se tomarán en cuenta las subvenciones que no integren la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartado 2, número 3º de esta ley, percibidas por los Centros especiales de empleo regulados por la ley 13/1988 de 7 de abril, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

En las operaciones de cesión de divisas, billetes de banco y monedas que sean medios legales de pago, exentas del impuesto, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos medios de pago, incrementado, en su caso, en el de las comisiones percibidas y minorado en el precio de adquisición de las mismas o, si éste no pudiera determinarse, en el precio de otras divisas, billetes o monedas de la misma naturaleza adquiridas en igual fecha.

E S T U D I O S

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el periodo de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

.....
....."

En las operaciones de cesión de pagarés y valores no integrados en la cartera de las entidades financieras, el importe a computar en el denominador será el de la contraprestación de la reventa de dichos efectos incrementado, en su caso, en el de los intereses y comisiones exigibles y minorado en el precio de adquisición de los mismos.

Tratándose de valores integrados en la cartera de las entidades financieras deberán computarse en el denominador de la prorrata los intereses exigibles durante el periodo de tiempo que corresponda y, en los casos de transmisión de los referidos valores, las plusvalías obtenidas.

La prorrata de deducción resultante de la aplicación de los criterios anteriores se redondeará en la unidad superior.

.....
....."

El cambio introducido en el apartado uno es importante porque con su redactado hace:

1) Suprimir la idea básica de la prorrata; es decir, deducir la parte proporcional de los I.V.A. soportados en función de las operaciones que generan y que no generan el derecho a deducir.

2) Trasladar el importe que es deducible al resultado de una fórmula de cálculo que se establece en el siguiente punto, sin olvidar que previamente, en la modificación del artículo 102, se han ampliado los supuestos de prorrata.

Olvidándonos de los aspectos temporales, es decir, cuándo deben efectuarse los cálculos, la modificación que se recoge en el punto dos 2º es acorde con la introducida en el artículo 78, apartado 2, número 3º (base imponible) y con el 102 (cuándo se aplica la regla de prorrata) y consiste en determinar que en esos casos, es decir cuando estamos ante las subvenciones previstas en el Reglamento C.E. (603/95) (FEOGA), para el cálculo de la prorrata debe incluirse en el denominador el importe de dichas subvenciones no incluidas en la base imponible del impuesto.

Sigue diciendo "las referidas subvenciones se incluirán en el denominador de la prorrata en el ejercicio en que se perciban efectivamente,...". ¿Cuáles?: Las referidas. Y

Enrique de la Orden Ondategui

éstas son las del artículo 78, apartado 2, número 3º. Continúa en el mismo párrafo "... Salvo las de capital, que se imputarán en la forma en que se indica en el párrafo siguiente." Y ¿cuáles son éstas de capital? Interpreto que aquéllas que tuvieran esta categoría dentro de las que se indican en el referido artículo 78, apartado 2, número 3º. Por este motivo a éstas el siguiente párrafo también las incluye en el denominador, con la facultad de poderlo hacer por quintas partes sucesivas.

Cabe señalar el mismo comentario del artículo 102: El artículo "78, apartado dos 3º de esta Ley" se refiere a un tipo de subvenciones que deben incluirse en la base imponible del impuesto y en un segundo párrafo excluye unas subvenciones determinadas: "... las previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95..." Por consiguiente, comentar de nuevo que dependiendo de la interpretación que demos al mencionado artículo 19 de la Directiva, en relación a qué alcance tiene el concepto "subvención no directamente vinculada al precio", podremos decir que se está refiriendo exclusivamente a subvenciones relacionadas con el precio y excluidas de la base imponible, como de la categoría de las mencionadas y previstas en el Reglamento (C.E.) 603/95 ó, por el contrario, a prácticamente todas las demás subvenciones, por el hecho de que no se hayan incluido en la base imponible del impuesto, salvo aquellas expresamente excluidas en el propio artículo 104 y que refiero a continuación.

En este mismo 2º punto leemos *"No se incluirán las citadas subvenciones en la medida en que estén relacionadas con las operaciones exentas o no sujetas que originen el derecho a la deducción."* Ello significa que no deben incluirse en el denominador de la fórmula de la regla de prorrata y por consiguiente no afectarán a ésta, aquellas subvenciones que han quedado definidas en el artículo 78.2.3º (R.C.E. 603/95) y que su concesión está relacionada con operaciones realizadas por el sujeto pasivo relativas a exportaciones, asimiladas a exportaciones, zonas y depósitos francos, regímenes aduaneros y fiscales y entregas comunitarias o, en el caso de operaciones no sujetas, por ejemplo, aquéllas que realizadas fuera del ámbito del impuesto pero que originarían el derecho a deducción si se hubieran realizado en el interior del territorio.

Hasta aquí podríamos pensar, con el alcance de estas preliminares notas, que el proceso de ajustar, en función de este tipo de subvenciones, el importe de la deducción de las cuotas soportadas es lógico y coherente.

Pero la realidad que se nos avecina es otra, porque la Agencia Tributaria interpreta que las subvenciones que deben computarse en el denominador son todas, de cualquier tipo, ya sean de explotación, de capital, etc. en tanto que sean diferentes a aquéllas que deben de integrarse en la base imponible, como contraprestación (78 dos 3º). Supongo que sin perjuicio de aceptar las excepciones que de forma clara ya señala el propio artículo.

Acto seguido se indica, además y de forma genérica, que las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de bienes o servicios serán motivo de una es-

E S T U D I O S

pecie de prorrata especial, aplicándola con carácter proporcional al total importe invertido.

Por último, hay otra excepción en relación a las compensaciones económicas recibidas por los Centros Especiales de Empleo, son aquéllos cuyo objetivo principal es la integración del mayor número de minusválidos al régimen de trabajo normal, realizando un trabajo productivo y participando regularmente en las operaciones de mercado, siempre y cuando reúnan las condiciones de utilidad pública, de imprescindibilidad y que carezcan de ánimo de lucro.

Por último, en el artículo 106, que regula la regla de prorrata especial añade un segundo párrafo a la 1ª regla del siguiente tenor:

"No obstante, en el caso de que tales operaciones se financien a través de subvenciones que, según lo previsto en el artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, se aplicará lo dispuesto en la regla 3ª de este apartado."

Lo único remarcable es que se sigue refiriendo en todo momento a las subvenciones del artículo 78, 2 3º y que no se han incluido en la base del impuesto (C.E. 603/95). Simplemente remite, en este caso, a lo dispuesto en el artículo 104 relativo a la prorrata general. Los efectos de este artículo estarán en función directa de la interpretación dada a los anteriores modificados.

5. REFLEXIONES FINALES Y CONCLUSIONES.

La primera pregunta que debemos hacernos es si la Directiva comunitaria obliga o autoriza en su redactado a considerar cualquier tipo de subvención en el denominador de la fórmula para calcular la regla de prorrata o a establecer nuevos tipos de prorrata.

La segunda pregunta es si la sistemática de la modificación introducida por la Ley de acompañamiento (Artículo 78, apartado 2, número 3º, artículo 102 y 104) tienen consistencia legal para aceptar pacíficamente que toda subvención de explotación o de capital que financie un bien de inversión o servicio genera una menor deducción de las cuotas con derecho a deducción, vía fórmula de la prorrata, o la no deducción proporcional de los IVAS soportados en la adquisición.

Y la tercera, que no pregunta, sino afirmación, el convencimiento de que demos la respuesta que demos a las dos primeras, el criterio de la Administración es un SI rotundo a la interpretación que consistirá en incluir cualquier tipo de subvención otorgada a partir de 1-1-98 en el cálculo de la regla de prorrata, atendiendo a una interpretación literal de la norma.

Como ya ha quedado reflejado en estas notas, y a reserva de estudios más completos y de opiniones más autorizadas, creo que la Directiva sólo permite considerar pa-

Enrique de la Orden Odategui

ra el cálculo de la prorrata aquellas subvenciones, otorgadas al sujeto pasivo que entrega bienes o presta servicios y al que le es aplicable la regla de prorrata, directamente vinculadas al precio de dichas operaciones y que quedan excluidas de la contraprestación (base imponible) de la entrega o servicio. En consecuencia, con todas las reservas y precauciones planteables, mi primera opinión es que la modificación propuesta es contraria a la 6ª Directiva comunitaria, en base a la interpretación de la mención que se recoge en el artículo 19.1 de la Directiva (página 12, tercer párrafo).

Por ello entiendo que la modificación que introduce la Ley de acompañamiento, con las reservas antes señaladas, como mínimo no es afortunada y personalmente opino que por sistemática de la ley en su contexto: hecho imponible, base imponible, derecho a deducción y aplicación de regla de prorrata, cabe como mínimo pensar una cierta oponibilidad a lo que con toda seguridad va a acontecer en las inspecciones por este tema.

En el peor de los casos la Directiva permite incluir en el denominador unas u otras subvenciones, pero no una nueva prorrata sobre bienes de inversión en relación a un concepto que no es subsumible en la aplicación de la prorrata.

Si se pretende reducir el derecho de deducción sobre los bienes de inversión quizás el camino era la facultad del artículo 17.7 de la Directiva y no la perversión legal introducida por el artículo 104, hecho que trastoca la base del propio impuesto y las reglas de juego que a los efectos del I.V.A. deben tenerse en cuenta entre los demás miembros de la U.E.

He revisado de forma parcial y somera la normativa de otros estados miembros, obteniendo en una primera y rápida aproximación la información que de forma resumida indico a continuación:

A.Reino Unido: UK VAT Partial Exemption calculations Method.

Se parte de la base que están las entregas sujetas (taxable supply) y con el mismo tratamiento las entregas exentas con derecho a deducción (zero-rated supplies). Estas determinan la deducción del I.V.A. soportado (input tax).

Por otro lado están las operaciones exentas (exempt supplies) que no dan el derecho a la deducción del I.V.A. soportado.

Cuando se efectúan conjuntamente estas operaciones implica que sólo se puede deducir el I.V.A. soportado proporcionalmente a las entregas sujetas (taxable supplies).

Provisionalmente el sujeto pasivo puede calcular el I.V.A. soportado que será utilizado en operaciones sujetas y no exentas. La Administración puede autorizar métodos alternativos.

En esencia el método de cálculo sólo considera ingresos recibidos por la actividad y en el desarrollo de dicha actividad y la idea general es que sólo es de aplicación la re-

E S T U D I O S

gla de prorrata cuando se producen simultáneamente operaciones que generan derecho a deducción y operaciones que no lo generan. En este caso es cuando puede tener incidencia en la fórmula el hecho de recibir subvenciones de terceros, si bien también se parte de la idea de que es un concepto ajeno al I.V.A. y que quedan fuera del campo de aplicación.

En el denominador de la fórmula de prorrata (total income) incluye todos los ingresos que son base del impuesto más cualquier otro ingreso recibido en conexión con la actividad negocial.

En el caso de que sea de aplicación la regla de prorrata existen ciertas particularidades:

a) En cualquier caso se excluyen, entre otras, cualquier importe recibido por la entrega de alguno de los siguientes conceptos y que tengan relación con actividad empresarial:

- La subvención de cualquier derecho sobre terrenos o de licencias para ocupar terrenos.
- La subvención de la propiedad plena en un edificio comercial u obras de ingeniería civil, tanto si son nuevos como incompletos.
- La subvención de un derecho, o cualquier parte de, un edificio o su solar, el cual está siendo sustancialmente reconstruido y que está protegido o catalogado.
- Cualquier préstamo, subvención, donación, aportación, depósito, etc.

b) Se consideran aquellas subvenciones recibidas para financiar la adquisición de activos fijos que no excedan de un determinado importe y que supongan algún tipo de contraprestación o ventaja para el otorgante, por ejemplo sistemas de esponsorización.

B.En el caso de Francia los principios aplicables en su legislación son los siguientes:

- No se tienen en cuenta las subvenciones para financiar gastos relativos a operaciones no sujetas.
- Se consideran en los dos términos de la prorrata las subvenciones que están sujetas a la T.V.A. (aquéllas que forman parte de la base imponible).
- Se considera sólo en el denominador las subvenciones que no son imponibles (non taxables) y que complementan el precio de operaciones que no generan el derecho a deducción.

También aquellas subvenciones (non taxables) que no forman parte de la base imponible y que se utilizan para financiar gastos relativos a operaciones sujetas.

Enrique de la Orden Ondategui

No obstante en este punto hay excepciones que hacen no imputar en el denominador algunas determinadas subvenciones:

- reestructuraciones industriales,
- descentralización de empresas,
- ayudas a empresas en dificultades,
- empresas en dificultades de explotación cinematográfica,
- ayudas para recursos de publicidad,
- ayudas de empleo,
- primas y ajustes relativos a negocios Estado/Región,
- ecología y polución,
- investigación y desarrollo.

- Por otro lado también hay reglas de actuación cuando una misma subvención se relaciona con operaciones sujetas y no sujetas.

- En cuanto a las subvenciones para inversiones de Activo Fijo, también excluidas de la base imponible, no deben tenerse en cuenta para el cálculo de la prorrata.

- Son reguladas también, y entre otras, de forma especial las subvenciones a la agricultura y las no agrícolas comunitarias.

C.Portugal.

En relación a las subvenciones que se incluyen en el denominador de la fórmula sólo tengo la información que una vez traducida puede entenderse como que se incluyen las subvenciones que no forman parte de la base imponible (nao tributadas) excepto las relativas a bienes de equipo.

La regla de prorrata se recoge en el artículo 23 "do Código I.V.A."

D.Holanda.

Siempre he dicho que Holanda es un país en que me gustaría vivir (sólo temporadas). No puedo pensar de otra forma viendo que tiene la legislación más próxima a esta primera opinión.

Nuevamente cuando concurren operaciones gravadas y exentas el derecho a la deducción se limita a las primeras.

Se recogen las reglas de prorrata en el artículo 11, párrafo 1 Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

E S T U D I O S

El denominador no incluye ninguna subvención a menos que esté directamente relacionada con la remuneración de las entregas de ciertos servicios y bienes y ello es así porque en este caso estas subvenciones son gravadas con I.V.A. (parte de la base imponible).

La mayor parte de las subvenciones no tienen esta relación directa y por ello no forman parte del denominador (total turnover).

Sería conveniente un análisis comparativo más detallado y completo de todos los países miembros para completar estas notas previas.

Como colofón, sólo apuntar otros aspectos a considerar: las complicaciones administrativas y contables con la quiebra del principio de simplificación del impuesto, la alteración de los precios en el mercado, la comparación con las legislaciones de los otros socios europeos y, entre otros más, el flujo de fondos que se va a producir desde las Autonomías, los Municipios y la misma Unión Europea, hacia las arcas del Estado.

Quiero que estas notas tengan el carácter de una opinión abierta y que sean objeto de discusión y ampliación. No olvido que a veces en las interpretaciones puede anteponerse lo que pensamos que debería ser la norma a lo que realmente está legislado. Pero los tribunales también están para eso y, en este caso, en especial el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea.

P.S. Una vez redactadas estas notas el B.O.E. del 22 de abril publica la Ley 9/1998 que modifica la Ley del I.V.A. y por consiguiente lo que comentamos de la Ley 66/97, en relación al tema de las Subvenciones.

Cito textualmente la modificación:

Nueve. Se modifica el párrafo tercero del número 2º del apartado dos del artículo 104 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que quedará redactado como sigue:

"A efectos de lo dispuesto en los párrafos anteriores no se tomarán en cuenta las subvenciones que no integren la base imponible, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 78, apartado dos, número 3º, de esta Ley, financiadas con cargo al FEOGA, ni las percibidas por los centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1988, de 7 de abril, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43."

ANEXO I

I.V.A. II (APLICABLE DESDE 1/1/93) DEDUCCIONES

INCLUSION DE LAS SUBVENCIONES PARA LA DETERMINACION DEL PORCENTAJE DE DEDUCCION (CONSULTA DE 06-09-1995)

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE LOS HECHOS:

La Entidad consultante prevé, recibir las siguientes clases de subvenciones:

- Subvenciones de capital.
- Subvenciones genéricas para el desarrollo de sus actividades, que no pueden considerarse como vinculadas directamente al precio de las operaciones que realiza.
- Subvenciones específicas vinculadas directamente al precio de las operaciones que realiza.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Cómputo del importe de las referidas subvenciones a efectos de determinar el porcentaje de deducción a que se refiere el artículo 104 de la Ley 37/1992.

CONTESTACIÓN:

.....

3. En consecuencia con los preceptos anteriormente citados, esta Dirección General considera ajustada a derecho la siguiente contestación a la consulta formulada:

Primero.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 104, apartados dos y cuatro, de la Ley 37/1992, en los términos de la fracción a que se refiere dicho artículo se computarán los importes de las bases imponibles del Impuesto correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, determinados según lo establecido en los artículos 78 y 79 de la propia Ley, salvo los importes correspondientes a las operaciones excluidas por el apartado tres del mismo artículo, que no se computarán en ninguno de los términos, y los importes correspondientes a las operaciones a que se refieren los párrafos segundo, tercero y cuarto del número 2. del citado apartado dos, que se determinarán según lo previsto en los mismos.

E S T U D I O S

Segundo.- Según parece desprenderse del escrito de consulta, las denominadas en el mismo "subvenciones de capital" y "subvenciones genéricas" no constituirían la contraprestación de ninguna entrega de bienes o prestaciones de servicios realizada por la entidad consultante. En tal caso, los importes correspondientes a tales subvenciones no se computarían ni en el numerador ni en el denominador de la fracción a que se refiere el artículo 104 de la Ley 37/1992.

En el supuesto de que tales subvenciones no constituyesen la contraprestación de una operación sujeta al Impuesto, no se produciría el devengo del mismo con ocasión de la percepción de su importe por la entidad consultante, no pudiendo ésta última efectuar la repercusión de dicho Impuesto con tal motivo.

La percepción de las referidas subvenciones sería pues un hecho carente de relevancia a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero.- Las denominadas en el escrito de consulta como "subvenciones específicas vinculadas directamente al precio de las operaciones o servicios efectuados" formarían parte de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible del impuesto, correspondiente a las operaciones a cuyo precio están directamente vinculadas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 78.dos.3. de la Ley 37/1992.

En el supuesto de que la operación a cuyo precio está directamente vinculadas las subvenciones sean entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido distintas de las excluidas por el apartado tres del artículo 104 de la Ley 37/1992, el importe de tales subvenciones en tanto que parte integrante de la contraprestación y, por tanto, de la base imponible de dichas operaciones, deber computarse:

a) En ambos términos de la fracción a que se refiere dicho artículo 104, si la operación a cuyo precio está vinculada la subvención es una operación que origina el derecho a deducir según lo dispuesto en el artículo 94 de la Ley 37/1992.

b) Únicamente en el denominador de la referida fracción, si la operación a cuyo precio está vinculada la subvención es una operación que no se encuentra comprendida entre las operaciones que, según lo previsto en el artículo 94 de la Ley 37/1992, origina el derecho a deducir.

