

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 6 de octubre de 2005

■ **Asunto:** C-204/03

■ **Partes:** Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España

■ **Síntesis:** «Incumplimiento de Estado – Artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva IVA – Subvenciones – Limitación del derecho a deducción»

1. Comentario

Procede reiterar en este comentario, los argumentos y consideraciones realizadas en relación con la sentencia anterior. El derecho a la deducción del IVA soportado sólo puede limitarse en los supuestos expresamente previstos por la VI Directiva. Fuera de los mismos, cualquier limitación a dicha deducción vulnera la VI Directiva a pesar de que dicha restricción esté inspirada en una interpretación más conforme con los objetivos de la Directiva, aunque contraria con las obligaciones expresamente atribuidas a los Estados por la VI Directiva.

En otro orden de consideraciones, la Sentencia objeto de Comentario es interesante por las consideraciones que realiza en torno a la limitación o falta de limitación de efectos de las sentencias en el tiempo. El Tribunal rechaza la aplicación de la doctrina de la prospectividad u otros criterios de limitación en el tiempo fijados en sentencias posteriores (Banca Popolare de Cremona, Mellicke) y considera que no procede señalar un límite temporal a los efectos del incumplimiento. España ha incumplido las exigencias de la Directiva desde el momento en que aprobó la normativa interna que limitaba el derecho a la deducción de los sujetos pasivos totales cuando obtenían subvenciones de capital y por tanto, procede otorgarles el derecho a solicitar la restitución de lo ingresado o no devuelto en contravención de las exigencias del ordenamiento comunitario. Las alegaciones de buena fe y grave trastorno económico no son tenidas en cuenta por el Tribunal que aplica la doctrina clásica de la *incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones en cuestión*, tal como ha sido fijada en sentencias anteriores como la Sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión c. Reino Unido, apartado 92). Siendo competencia de los Estados determinar el procedimiento de restitución de las situaciones contrarias al ordenamiento comunitario, deberán seguirse las pautas fijadas por el ordenamiento jurídico español.

2. Antecedentes

El artículo 102 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nº 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247), en su versión modificada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 1997, p. 38517) (en lo

sucesivo, «Ley 37/1992»), estaba dedicado a la regla de prorrata de deducción de dicho impuesto. El primer apartado de este artículo preveía lo siguiente:

«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.»

El artículo 104 de la misma Ley se refiere a la prorrata general. Su apartado 2, número 2º, párrafo segundo, dispone lo siguiente:

«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.»

La Comisión inició el procedimiento por incumplimiento regulado en el artículo 226 CE mediante el envío, el 20 de abril de 2001, de un escrito de requerimiento al Gobierno español, en el que manifestaba que los artículos 102 y 104, apartado 2, número 2º, párrafo segundo, de la Ley 37/1992 limitan, de forma contraria a lo dispuesto en los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva, el derecho a la deducción del IVA.

El Reino de España presentó sus observaciones en respuesta a este requerimiento mediante escrito de 28 de mayo de 2001.

Al no considerar satisfactoria dicha respuesta, la Comisión emitió el 27 de junio de 2002 un dictamen motivado, en el que instaba al citado Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para atenerse a él en un plazo de dos meses desde su notificación.

Mediante escrito de 20 de septiembre de 2002, el Reino de España contestó al dictamen motivado reiterando su disconformidad con la postura de la Comisión. Al no estar de acuerdo, la Comisión decidió presentar el recurso por incumplimiento ante el Tribunal de Luxemburgo.

3. Cuestiones planteadas

Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva

77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al prever una prorata de deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

- 1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.
- 2) Condenar en costas al Reino de España.

5. Fundamentos de la sentencia

La sentencia rechaza la argumentación presentada por el gobierno español, consistente en interpretar la Sexta Directiva no de forma literal, sino teniendo en cuenta los objetivos que persigue la misma y en particular el principio de neutralidad.

El Tribunal no otorga validez al argumento del gobierno español, según el cual, el artículo 11.A.1.a) de la VI Directiva introdujo una excepción a la norma establecida en el artículo 17.5 relativa a los sujetos pasivos mixtos, con lo que se permitía limitar el derecho a deducción de los sujetos pasivos totales. Tampoco considera que conceder la deducción total del IVA soportado otorga una ventaja añadida a aquellos contribuyentes que perciben subvenciones frente a aquellos contribuyentes competidores que no la perciben. En realidad, la ventaja no deriva de la deducción del IVA soportado, similar en ambos casos, sino de la concesión o no de la subvención.

El Tribunal reitera que el artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorata de deducción», remite de forma expresa al artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva, al que está íntegramente vinculado.

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.

Por consiguiente, la norma general contenida en la Ley 37/1992, que amplía la limitación del derecho a deducción mediante su aplicación a los sujetos pasivos totales, introduce una restricción mayor que la prevista expresamente en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva e incumple las disposiciones de dicha Directiva.

Sobre la limitación de los efectos de la sentencia en el tiempo

Conscientes de la pocas posibilidades de mantener el régimen tributario previsto en la normativa española del IVA, el Gobierno español solicitaba al Tribunal de Justicia que, caso de no compartir su interpretación, se limitara en el tiempo los efectos de la sentencia, alegando tanto la buena fe del legislador español al adoptar la normativa controvertida como los trastornos que una sentencia condenatoria del Tribunal podría causar:

Sin embargo, el Tribunal acude al carácter excepcional de dicha concesión por parte del Tribunal para denegar la solicitud. 'Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecerla.'

El Tribunal realiza la siguiente argumentación:

- No puede acreditarse que las autoridades españolas fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al derecho comunitario
- Dicha incitación no se debe a una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión. Como no existe tal incertidumbre, no procede limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.

... ○ ...