JURISPRUDENCIA

Sección coordinada por

Helmuth Moya Meyer

INTRODUCCIÓN

La jurisprudencia relativa al Régimen Fiscal Especial de Canarias sigue refiriéndose predominantemente a los incentivos fiscales de los artículos 25 y 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico Fiscal de Canarias.

El comentario de jurisprudencia que ofrecemos en este número de la revista se refiere a una Sentencia, de 6 de octubre de 2005, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, sobre subvenciones y prorrata, tema estrella en la imposición indirecta por las grandes repercusiones que ha tenido.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES RELATIVOS AL NUEVO RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE CANARIAS

Helmuth Moya Meyer

Magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Canarias
(Sala de lo Contencioso Administrativo de Santa Cruz de Tenerife)

RESEÑAS JURISPRUDENCIALES

I. IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) RÉGIMEN DE COMERCIANTES MINORISTAS

El demandante perdió su condición de comerciante minorista en los ejercicios en los que la suma de las contraprestaciones de las entregas de bienes realizadas a empresarios excedió el 30 % del total y debió repercutir el Impuesto en dichas entregas. Como incumplió el deber de presentar una declaración censal de esta circunstancia, no puede deducir las cuotas repercutidas por sus proveedores (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 4.11.2005; es firme).

B) RECTIFICACIÓN DE CUOTAS IMPOSITIVAS REPERCUTIDAS

La demandante defiende que la rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas tiene su causa en un error fundado de derecho y pretende incluir la diferencia en la declaración-liquidación del período en que debe efectuar la rectificación y evitar el recargo del 10% previsto en el artículo 61.3 LGT. El Tribunal estima que no se trata de un error fundado de derecho porque la aportación de derechos a la adjudicación futura de parcelas resultantes de la urbanización del parque marítimo no podía acogerse a los beneficios fiscales del artículo 25 de la Ley 19/1994, por no ser bienes susceptibles de explotación inmediata (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 1.9.2005; es firme).

C) DEVOLUCIÓN DE CUOTAS

La sociedad demandante solicitó la devolución de las cuotas soportadas por considerar que no realizaba entrega de bienes ni tenía establecimiento permanente en Canarias. En virtud de un contrato de franquicia, depositaba mercancías en un local arrendado por el franquiciado, que la vendía al por menor en su propio nombre, pero por cuenta del franquiciador, ya que la mercancía seguía siendo de propiedad del franquiciador

hasta que no se efectuase la venta. El Tribunal considera que el local arrendado por el franquiciado es el establecimiento permanente del franquiciador que usaba para depositar las mercancías con destino a ser enajenadas por el franquiciado (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 17.11.2005; es firme).

II. INCENTIVOS FISCALES CONTENIDOS EN LA LEY 19/1994, DE 6 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN ECONÓMICO FISCAL DE CANARIAS

Los incentivos fiscales previstos en el artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, en su primera redacción, se referían a la adquisición de bienes de inversión, por más que esta puntualización no fuera introducida hasta la Ley 13/1996, de 30 de diciembre. Las adquisiciones realizadas por la promotora inmobiliaria en subasta pública, no tienen el carácter de bien de inversión porque se integran en su capital circulante y no tienen la finalidad de ser utilizado en el proceso productivo (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 22.9.2005; es firme).

La adquisición de una parcela para edificar sobre ella y vender posteriormente la edificación no constituye un bien de inversión a los efectos del artículo 25 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st.14.9.2005 y st.14.9.2005; ambas firmes).

El bien de inversión debe ser puesto inmediatamente en funcionamiento, requisito que no se cumple en el caso de que el local adquirido sigue siendo ocupado por un arrendatario y sólo años después es destinado a servir de oficinas de la sociedad recurrente (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 9.9.2005 y st. 26.10.2005; ambas firmes).

La sociedad demandante que tiene por objeto social la inversión en inmuebles, valores mobiliarios y activos financieros y tributa en régimen de transparencia fiscal no podía dotar la reserva de inversiones en Canarias por carecer de una organización empresarial, ya que los incentivos fiscales están dirigidos a fomentar la actividad empresarial y no la mera administración de activos financieros (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 18.10.2005; es firme).

El demandante había materializado las dotaciones para la reserva de inversiones en un edificio y antes de que transcurra el plazo de cinco años durante el cual deben permanecer los bienes en funcionamiento en la empresa,, constituye una sociedad limitada que tiene por objeto la actividad empresarial que hasta entonces había desempeñado como empresario individual, pero no transfiere la titularidad del edificio a dicha sociedad, razón por la cual el Tribunal entiende que incumplió el requisito de que los citados bienes permanecieran afectos a la explotación (TSJC, Sala Santa Cruz de Tenerife, st. 25.10.2005; es firme).

Los ingresos obtenidos por letras de tesoro y depósitos a largo plazo no pue-

den tenerse en cuenta a los efectos de determinar los rendimientos que pueden ser empleados para dotar la reserva de inversiones en Canarias, ya que no están relacionados con la actividad empresarial desarrollada por la demandante. El Tribunal rechaza considerar que los depósitos a plazo son constituidos mediante excedentes de tesorería destinados a afrontar futuras inversiones teniendo en cuenta el largo plazo del depósito y el monto del mismo en relación con los resultados de la empresa (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 27.10.2005; es firme).

La sociedad actora materializó la RIC en un inmueble que fue arrendado como vivienda a una socia minoritaria, hija de los socios mayoritarios, por lo que incumplió lo dispuesto en el artículo 27.5 de la Ley 19/1994, al existir vinculación directa con el arrendatario (TSJC, Sala de Santa Cruz de Tenerife, st. 9.12.2005; es firme).

COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA

IGNACIO CALATAYUD PRATS

Doctor en Derecho Universidad de Bolonia. Abogado

DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS POR INCUMPLIMIENTO DEL DERECHO COMUNITARIO: SUBVENCIONES, PRORRATA E IGIC (COMENTARIO A LA STJCE DE 6 DE OCTUBRE DE 2005)

I. SUBVENCIONES Y REGLA DE LA PRORRATA

A) INTRODUCCIÓN

Es por todos sabido que tanto el Impuesto sobre el Valor Añadido como el Impuesto General Indirecto Canario son impuestos que tienen como **objeto imponible**[1] el consumo de bienes y servicios, es decir, son impuestos que tienen como finalidad gravar la capacidad económica que denotan aquellos que adquieren bienes o reciben servicios para su consumo privado.

Sin embargo, un simple análisis del hecho imponible de ambos impuestos pone de manifiesto como el presupuesto de hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria no es el consumo de bienes sino, paradójicamente, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales. En este sentido los sujetos pasivos del IVA y del IGIC, esto es, empresarios y profesionales, no son los titulares de la capacidad económica que se pretende gravar pues es evidente que los mismos cuando entregan bienes y prestan servicios no están realizando ningún acto de consumo privado.

La desconexión entre el hecho imponible, el sujeto obligado y el objeto imponible del tributo impone la necesidad de establecer un mecanismo jurídico que permita no solo la traslación de la carga tributaria a aquel que realmente manifiesta la capacidad económica

[1] En torno al concepto "**objeto imponible**" y su distinción con el concepto "**hecho imponible**" se pronuncia la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 37/1987, de 26 marzo al afirmar que "*Por materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano de lo fáctico. Por el contrario, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que, en atención a determinadas circunstancias, la Ley fija en cada caso «para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria», según reza el artículo 28 de la vigente Ley General Tributaria. De ahí que, en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes*".

que se pretende gravar por el legislador, es decir, el consumo, sino, además, que el empresario o profesional se vea liberado de una carga tributaria que no tiene el deber jurídico de soportar por no ostentar la capacidad económica sometida a imposición.

Pues bien el mecanismo utilizado por el Legislador comunitario para evitar que sean los empresarios o profesionales los que soporten la carga fiscal del tributo e, igualmente, que el objeto imponible gravado sea el consumo privado, es el mecanismo de la repercusión-deducción[2].

En efecto, a través del mecanismo repercusión deducción se consigue la neutralidad del impuesto para empresarios y profesionales lo que supone que ni el IVA ni el IGIC van a suponer un mayor coste para estos, de modo tal que a través del citado mecanismo quien configura la Ley como sujeto pasivo no es más que un mero instrumento recaudador que actúa de intermediario entre la Hacienda Pública y quien verdaderamente debe soportar el tributo, en concreto, aquél que finalmente adquiera los bienes y/o servicios para su utilización privada o particular[3].

---

[2] Tanto el IVA como el IGIC gravan todas las fases de producción y distribución de los bienes y servicios de manera que en cada etapa productiva los empresarios y profesionales soportan el impuesto correspondiente a las adquisiciones de los bienes y servicios que incorporan a su actividad económica, repercutiendo después el mismo al realizar las entregas de bienes o servicios de su actividad, liquidando finalmente el impuesto por diferencia entre las cuotas repercutidas y las cuotas soportadas.

El carácter neutral del impuesto y su mecanismo aplicativo se manifiesta en tres concretos artículos de la Ley 37/1992 reguladora del IVA así, el artículo 1 establece que "*El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones: Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales* (…)". Del mismo modo el artículo 88.1 indica que "*Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos*". Igualmente y conforme al artículo 92 "*Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones: Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto* (…)".

En idéntico sentido se manifiesta la Ley 20/1991 reguladora del IGIC. Así en el artículo 2 se establece que "*El Impuesto General Indirecto Canario es un tributo estatal de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las importaciones de bienes*". Del mismo modo el artículo 20 indica que "*Uno. La repercusión del Impuesto se ajustará a los siguientes requisitos: 1. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos*". Finalmente y por lo que respecta al derecho a la deducción el artículo 28 afirma que "*Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario devengadas como consecuencia de entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en las Islas Canarias las que, devengadas en dicho territorio, hayan soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que dichos bienes o servicios se utilicen en la realización de las operaciones sujetas y no exentas al Impuesto o en las demás operaciones determinadas en el número 4 del artículo siguiente de esta Ley*".

[3] Para comprobar como a través del mecanismo deducción-repercusión se alcanza la neutralidad del IGIC es conveniente que realicemos una comparación con su antecesor (Impuesto General Sobre el Tráfico de las Empresas) con el fin de apreciar las diferencias entre uno y otro.

Así, a través de la repercusión, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, se produce la traslación jurídica de la cuota tributaria del sujeto pasivo al adquirente de los bienes, adquirente que está obligado a soportar dicha repercusión.

Del mismo modo, a través del derecho a la deducción el sujeto pasivo puede deducir del IVA o IGIC devengado, el soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios en la medida en que dichas adquisiciones se utilicen en la realización de sus operaciones gravadas

---

El Impuesto General Sobre el Tráfico de las empresas era un impuesto multifásico en cascada, en concreto, era un impuesto que recaía sobre las transacciones de bienes y servicios que se producían en cada una de las fases de producción o distribución de los mismos, sin que se pudiesen practicar deducciones o compensaciones del impuesto soportado, provocando que el precio al consumidor final se viese incrementado y, además, que este incremento fuera mayor cuantas más fases hubiera en el proceso productivo. En definitiva, a mayor número de fases mayores impuestos y más caro el producto, lo que daba lugar a que los empresarios pretendieran realizar en una sola fase todo el proceso productivo. Del mismo modo, el impuesto que se debía satisfacer volvía a gravar el impuesto ya recaudado ya que cuando un empresario B —para su proceso productivo— adquiría materias primas a otro empresario A debía pagar además del precio de la materia prima el impuesto. Cuando posteriormente aquel empresario B vendía su producto a otro empresario C para que terminara o hiciera otro producto, éste último, es decir C, además de pagar su impuesto pagaba el precio, en el cual estaba incluido el impuesto pagado por el empresario B. **Finalmente, el hecho de que el impuesto pagado dependiera del número de fases, y el hecho de que fuera imposible conocer el número de fases en que se elabora cada uno de los productos que sale al mercado daba lugar a que no se supiera la carga tributaria que soportaba cada producto**.

Un ejemplo nos aclarará lo nocivo de este impuesto:

El tipo impositivo de IGTE es del 5%	Precio de venta sin impuesto	Margen Comercial del empresario	Precio de compra	IGTE repercutido	Precio de venta	IGTE a ingresar
MATERIAS PRIMAS (propietario de un Bosque de pinos)	100	-	-	5	**105**	5
TRANSFORMACIÓN (transforma los pinos en madera)	150	50	155	7,75	**162,75**	7,75
MAYORISTA (convierte la madera en muebles)	300	150	312,75	15,64	**328,39**	15,64
1º VENTA MINORISTA (vende los muebles)	425	125	453,39	22,67	**476,06**	22,67
2º VENTA MINORISTA (revende muebles)	425	0	476,06	23,80	**499,86**	23,80
					TOTAL IMPUESTO	**74,86**

Por el contrario, un análisis **del IGIC pone de manifiesto la importancia y las virtudes del mismo frente al anterior. Así,** un estudio del mismo producto, con los mismos precios antes de impuestos, con los mismos márgenes comerciales y con las mismas fases, nos permitirá observar la neutralidad del IGIC, esto es, que su cuantía no depende del número de fases, que no recae sobre el propio impuesto y que en todo momento se puede conocer la carga impositiva soportada por cada producto y todo ello gracias al mecanismo deducción repercusión.

Las cuotas de IVA o IGIC soportadas por los empresarios y profesionales que van a poder deducirse serán las correspondientes a la adquisición de bienes y servicios que se utilicen en el ámbito de su actividad económica, excluyéndose, por tanto, aquellas en que los empresarios no actúen como tales sino como consumidores o que, dada la naturaleza de los bienes, se presume que siempre actúan como consumidores.

En definitiva la aplicación del mecanismo repercusión-deducción tiene como fin que el impuesto resulte inocuo para los empresarios y profesionales pues no son ellos los que denotan la capacidad económica que pretende gravarse sino, por el contrario, la que se pone de manifiesto mediante el consumo y que resulta gravada mediante la traslación del importe del Impuesto a la fase de producción siguiente y hasta el consumidor final.

De lo expuesto se desprende la importancia que tiene en el IVA y en el IGIC el derecho a la deducción siendo un elemento esencial en su aplicación pues no en vano a través del mismo se garantiza la neutralidad del impuesto.

No obstante, existen ciertas limitaciones o restricciones al derecho de deducción siendo la más importante, para nuestro estudio, la limitación correspondiente a la imposibilidad de deducir aquellas cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios empleados en la realización de operaciones sujetas y exentas. En efecto, el mecanismo de las deducciones —que constituye como hemos visto un elemento esencial en el funcionamiento del IVA y del IGIC— se interrumpe con las operaciones de exención limitada, de tal modo que los sujetos pasivos que realicen operaciones exentas no van a poder deducir el Impuesto soportado en las

	Precio sin impuesto	Margen comercial	IGIC repercutido	Precio de venta	IGIC soportado	IGIC a ingresar
MATERIAS PRIMAS (propietario de un Bosque de pinos)	100	-	5	105	0	5
TRANSFORMACIÓN (transforma los pinos en madera)	150	50	7,5	157,5	5	2,5
MAYORISTA (convierte la madera en muebles)	300	150	15	315	7,5	7,5
1ºVENTA MINORISTA (vende los muebles)	425	125	21,25	446,25	15	6,25
2º VENTA MINORISTA (revende muebles)	425	0	21,25	446,25	21,25	0
					TOTAL	**21,25**

adquisiciones de bienes y servicios que se empleen en tales operaciones.

En efecto las exenciones en el IVA y en el IGIC tienen un significado peculiar pues a través de las mismas a quien se favorece no es al sujeto pasivo del impuesto, en nuestro caso empresarios y profesionales, sino a la persona que va a soportar la carga económica del impuesto, es decir, al consumidor final. Sin embargo, dado que los empresarios no pueden deducirse las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios empleados en la realización de operaciones sujetas y exentas —lo cual va a suponer un coste más para la empresa— con el fin de mantener su margen de beneficio van a trasladar a los precios las cuotas soportadas que no puedan deducir, lo cual va a suponer que el beneficio que para los consumidores va a suponer la exención se va a ver reducido, en concreto, al valor añadido de la última fase del proceso productivo[4].

De lo expuesto se desprende que las exenciones perturban el mecanismo aplicativo del IVA e IGIC y, por lo tanto, la neutralidad del impuesto y ello porque cuotas efectivamente soportadas por la adquisición de bienes y servicios utilizados en el proceso de producción de bienes y servicios no van a poder ser objeto de deducción, suponiendo, en consecuencia, un mayor coste para los empresarios, que, como vimos, actuaban como meros recaudadores del impuesto.

---

[4] Un ejemplo nos ayudará a visualizar lo explicado: Un establecimiento deportivo adquiere bienes y servicios por valor de 100 unidades monetarias (con un IGIC soportado, por tanto, de 5 u.m.), y presta servicios con un valor añadido de 150 unidades monetarias. Los servicios deportivos están exentos con el fin de facilitar el consumo de los mismos, lo cual genera a su vez que los empresarios no se puedan deducir las cuotas soportadas, trasladándolas económicamente al precio. De lo dicho se desprende que el servicio va a tener el siguiente precio:

Compras 100
IGIC soportado no deducible y trasladado al precio 5
Valor Añadido 150
Total 255

Si los servicios deportivos no estuvieran exentos el consumidor final tendría que pagar un precio mayor.

Compras 100
Valor Añadido 150
IGIC repercutido al consumidor final 5% de 250 12,5
Total 262,5

Como se puede comprobar la exención beneficia al consumidor final pues va a pagar un menor precio por el servicio, en concreto y de acuerdo con nuestro ejemplo su beneficio asciende a la cantidad de 7,5 u.m las cuales se corresponden con el impuesto que correspondería al valor añadido de la última fase de la producción, esto es, al 5% de 150. Es por este motivo por el que dichas exenciones reciben la denominación de exenciones limitadas, porque el beneficio se limita al impuesto correspondiente al valor añadido de la última fase pero no el relativo a las adquisiciones que se soportan en el precio.

En definitiva si bien a través de la exención se beneficia al consumidor final, sin embargo se perjudica al sujeto pasivo pues no tiene la posibilidad de deducirse las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios empleados en sus actividades económicas exentas.

En este sentido hemos de afirmar que dado el carácter esencial del derecho de deducción en el sistema de aplicación de ambos impuestos se hace absolutamente necesario aplicar con cautela cualquier limitación al mismo pues "*si las exenciones en cualquier tributo tienen que ser manejadas con sumo cuidado, en el IVA dicho cuidado debe extremarse más aún, ya que la concesión de exenciones dentro de él atenta contra el fundamental objetivo de la neutralidad*"[5]

En definitiva, un análisis de la Sexta Directiva reguladora del IVA[6], de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre de 1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, y de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias por la que se regula el IGIC, pone de manifiesto que el derecho de deducción se basa en las siguientes premisas: **1. El derecho de deducción permite deducir o restar del impuesto devengado por las entregas de bienes y servicios prestados, el impuesto soportado por las adquisiciones de bienes y servicios que se empleen en aquellas operaciones. 2. Permite a empresarios y profesionales liberarse de la carga fiscal que han soportado en sus adquisiciones garantizándose así la neutralidad del impuesto en el desarrollo de sus actividades. 3. El derecho a la deducción solo corresponde a los empresarios y profesionales cuando actúen en el ejercicio de su actividad. 4. El derecho a la deducción únicamente puede efectuarse con respecto a las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios empleados en la realización de operaciones efectivamente gravadas por el impuesto, esto es, operaciones sujetas y no exentas (salvo operaciones con exención plena)**.

B) LA REGLA DE LA PRORRATA

Tal y como hemos expresado anteriormente a través del derecho de deducción los empresarios y profesionales van a poder deducir del impuesto que han devengado las cuotas de IVA o IGIC que han soportado por los bienes y servicios adquiridos siempre y cuando los mismos se empleen en el ámbito de sus actividades gravadas.

En este sentido se manifiesta el artículo 17 apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva al establecer que "*en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es*

[5] Vid., C. Checa González, El IVA en España pág. 47

[6] Sexta directiva del consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (77/388/CEE).

deudor […] el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo".

En consecuencia de dicho artículo se desprende que los empresarios tienen derecho a deducir en su totalidad el impuesto soportado por las adquisiciones de bienes y servicios que se emplean en las operaciones que originen el derecho a la deducción y, por el contrario, no van a poder deducir el impuesto soportado en aquellas adquisiciones que utilice en operaciones no gravadas, que comprenden las operaciones no empresariales y las operaciones exentas con exención limitada.

El problema se plantea en aquellos supuestos en los que los bienes y servicios adquiridos se emplean conjunta o simultáneamente en actividades sujetas y no exentas y actividades sujetas y exentas.

Para resolver este problema la Sexta Directiva establece en su artículo 17.5 que "*En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, 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. Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19. Esto no obstante, los Estados miembros podrán: 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 de 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) 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)*"

En definitiva, si el sujeto pasivo realiza exclusivamente operaciones sujetas y no exentas podrá deducirse la totalidad de las cuotas soportadas, y si realiza exclusivamente actividades sujetas y exentas no podrá deducirse las cuotas soportadas en ninguna proporción. En consecuencia la

aplicación de la prorrata surge cuando el sujeto pasivo realiza actividades de una y otra clase[7].

La regla de la prorrata tiene dos modalidades de aplicación, la prorrata especial y la prorrata general.

En la prorrata general el porcentaje de deducción —esto es, el tanto por ciento de las cuotas soportadas que el sujeto pasivo va a poder deducirse— se determina por imputación de todos los bienes y servicios adquiridos a todas las operaciones realizadas, tanto las que originan el derecho a deducción como las que no lo originan. Así, a través de la prorrata general se aplicará el tanto por ciento de deducción respecto de todos los bienes o servicios adquiridos bien se apliquen dichos bienes y servicios en actividades sujetas y exentas bien en actividades sujetas y no exentas, lo cual implica que la cuota soportada en la adquisición de un bien empleado en la actividad exenta se va a poder deducir en el porcentaje resultante de la aplicación de la prorrata[8].

La prorrata especial, a diferencia de la general y matemáticamente más exacta, se aplica en función de la afección real de cada bien y servicio de tal modo que las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente y, por el contrario, las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción. Sin embargo, cuando existen bienes y servicios que se utilizan simultáneamente en actividades exentas y no exentas las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de los mismos podrán ser deducidas aplicando la prorrata general, esto es, en la proporción que el importe de la totalidad de las operaciones no exentas represente respecto de la totalidad de las operaciones realizadas. Para estos bienes y servicios, como en la prorrata general, se aplica la afección total[9].

---

[7] No obstante debemos indicar que en aquellos supuestos en los que en la actividad empresarial existan "sectores diferenciados" no relativos a regímenes especiales, la prorrata general o especial se aplicará con independencia en cada uno de ellos.

[8] Un empresario arrienda viviendas (exenta) y locales (sujeta y no exenta), ha soportado cuotas de IGIC por importe de 6.000 contabilizando, además, las siguientes operaciones:

Arrendamiento de viviendas……..……..….30.000

Arrendamiento de locales……..…...80.000

La prorrata será (80.000/(80.000+30.000)= 73%

En este caso el sujeto pasivo se podrá deducir el 73% de 6.000 unidades monetarias.

[9] El mismo supuesto anterior pero se sabe que de las 6.000 unidades monetarias soportadas, 1.000 se han soportado en la actividad exenta, 4.000 en la actividad no exenta, y 1.000 en bienes y servicios que se utilizan simultáneamente en ambas. En este caso las cuotas soportadas deducibles serán las 4.000 unidades monetarias soportadas por la adquisición de bines afectos a la actividad de arrendamiento de locales y el 73% de las 1.000 unidades monetarias soportadas en la adquisición de bienes y servicios afectos simultáneamente a ambas actividades.

En este sentido, y hasta la entrada en vigor, por un lado, y en relación con el IVA, de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre y, por otro, y en relación con el IGIC de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, el porcentaje de aplicación de la prorrata general era el resultado de una fracción en la que en el numerador se integraban las operaciones que originaban el derecho a la deducción y en el denominador todas las realizadas en el desarrollo de la actividad empresarial no exentas y exentas.

El problema surge a partir de la entrada en vigor de dichas leyes y ello porque la primera añadió un párrafo al artículo 102 de la LIVA en virtud del cual "***Asimismo, se aplicará la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 78.2, número 3 de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo***", y la segunda añadió un párrafo al artículo 35 de la Ley del IGIC de acuerdo con el cual "***Asimismo, se aplicará la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 22, número 2, apartado b) de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo***".

En efecto, con anterioridad a sendas modificaciones, la regla de la prorrata solo era aplicable cuando un mismo sujeto pasivo realizase operaciones sujetas y exentas y operaciones sujetas y no exentas, pero nunca cuando el sujeto pasivo únicamente realizase actividades sujetas y no exentas, es decir, operaciones que generasen derecho a deducción.

En definitiva, a través de sendas modificaciones lo que se originó es que en aquellos casos en que un sujeto pasivo solamente realizase operaciones sujetas y no exentas —esto es, actividades con derecho a deducción— y, además, recibiera una subvención no vinculada al precio, dicho sujeto pasivo vendría obligado a aplicar la regla de la prorrata.

Las razones que llevaron al legislador español a incluir las subvenciones percibidas por los empresarios o profesionales en el denominador de la prorrata se basaban, según algunos autores, en que la no inclusión daba lugar a la "*existencia de un trato discriminatorio, de origen fiscal, en perjuicio de las empresas no subvencionadas y de las que perciben ese tipo de subvenciones*"[10]

[10] Vid., A. Victoria Sánchez, "Modificaciones introducidas en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social", en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 180 (1998), pág. 42.

Igualmente se ha dicho que "*La adición de este párrafo era necesaria para evitar distorsiones en la aplicación del Impuesto. En efecto, según el texto anterior del precepto, la prorrata sólo era aplicable cuando se realizasen operaciones que originan y que no originan el derecho a la deducción, pero no cuando el sujeto pasivo sólo realizase operaciones de una de las clases indicadas: en estos casos, no sería aplicable la prorrata a los sujetos pasivos que, además de realizar exclusivamente operaciones que originan el derecho a la deducción, recibieran una subvención. Esta situación supondría un tratamiento diferenciado respecto de los sujetos pasivos subvencionados que realizasen operaciones que originan y que no originan el derecho a la deducción. El nuevo texto evita estas consecuencias*"[11].

Del mismo modo determinados autores entendían que la justificación de la inclusión de las subvenciones en la prorrata tenía como objetivo eliminar el doble beneficio que obtiene el sujeto pasivo subvencionado, por un lado la propia subvención y por otro la devolución del IVA correspondiente a las adquisiciones de bienes[12] y servicios[13].

En este sentido, y con el fin de evitar los "supuestos" efectos perniciosos antedichos tanto la Ley del IVA como la del IGIC obligan a integrar en el denominador de la prorrata las subvenciones percibidas no vinculadas al precio pues "*estas subvenciones constituyen un mayor valor añadido de la actividad empresarial, al sanear la cuenta de resultados o al financiar sus infraestructuras, por lo que, si no se integran en la base imponible, la solución técnica para gravar ese valor añadido es la utilizada por la Ley: incorporar las subvenciones al denominador de la prorrata*"[14].

---

[11] Vid., J.A. Serrano Sobrado y A. Victoria Sánchez, en *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido 2.000-2.001*, CISS, Valencia, pág. 399.

[12] Para una mejor comprensión de los argumentos dados por los autores creo necesario poner un ejemplo que ilustre dichas razones.

Supongamos dos empresarios que realizan la misma actividad, con la siguiente estructura de costes e ingresos, en concreto:

	Empresa A	Empresa B
Costes	2.000	3.000
Precio de Venta	2.500	2.500

Para compensar el déficit de explotación de la empresa B la Administración le concede una subvención de 1.000 unidades monetarias.

Con los datos expuestos la Empresa A tendrá un IGIC soportado de 100 (tipo del 5%) mientras que la Empresa B tendrá un IGIC soportado de 150. En este sentido en la liquidación de la Empresa A le saldrá a ingresar un IGIC de 25 unidades monetarias, mientras que a la Empresa B le saldrá a devolver un IGIC de 25 unidades monetarias. En definitiva la empresa subvencionada percibe además de la subvención un equivalente a 50 unidades monetarias (25 que no ingresa y 25 que le son devueltas).

[13] Vid., J. Martín Fernández, "La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)" *Quincena Fiscal*, nº 19, (1998). Igualmente M. A. Navarro Piñero, La incidencia de las subvenciones en la regla de la prorrata. Una visión teórica y práctica en *Hacienda Canaria,* nº 6 (2000).

[14] Vid., J.A. Serrano Sobrado y A. Victoria Sánchez, en *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido 2.000-2.001*, CISS, Valencia, pág. 404.

De este modo, y de acuerdo con los artículos 104 y 37 de la Ley del IVA y del IGIC respectivamente, se incluirán en el denominador de la prorrata —reduciendo así el porcentaje de cuotas soportadas que serán deducibles— las subvenciones no vinculadas al precio, en definitiva las de explotación y las de capital. No obstante, las subvenciones de capital podrán imputarse en el denominador de la prorrata por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. Por el contrario, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de bienes o servicios determinados minorarán exclusivamente el importe de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación[15], en este último supuesto más que ante una regla para calcular la prorrata nos encontramos ante una limitación o delimitación de las cuotas soportadas deducibles.

Igualmente, y por lo que respecta a aquellos supuestos en los que, bien se opte, bien se esté obligado a la aplicación de la prorrata especial, la percepción de subvenciones por el sujeto pasivo va a tener incidencia. Así los artículos 106 de la LIVA y 39 de la Ley del IGIC establecen que en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo perciba subvenciones destinadas a financiar la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción no van a poder deducirse íntegramente las cuotas impositivas soportadas sino en el porcentaje que resulte de aplicar las reglas de la prorrata general[16].

En definitiva, y tal y como hemos analizado a partir de la entrada en vigor de las Leyes 66/1997, de 30 de diciembre y de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre la regla de la prorrata se iba a apli-

[15] Así, por ejemplo, si un empresario recibe una subvención de 1.000 unidades monetarias para adquirir una maquina cuyo importe se eleva a 4.000 unidades monetarias, las cuotas de IVA soportado no van a ascender a 200 unidades monetarias (5% de 4.000) sino que se van a limitar a 150 (5% de 4000 — 1000).

[16] Así, por ejemplo, un empresario realiza las siguientes actividades:

a) con derecho a deducción (sujetas y no exentas) 2.000
b) sin derecho a deducción (sujetas y exentas) 1.000
Cuotas Soportadas
Bienes y servicios para la actividad a) 400
Bienes y servicios para la actividad b) 120
Bienes y servicios comunes 300
El empresario recibe una subvención para la actividad a) por importe de 600.
Deducciones a practicar
Actividad a): ..... (2.000+600) = 77%; 400x 77% =308
Actividad b): .....No se permite la deducción.
Cuotas comunes: .....2.000/ (2.000+1000+600) = 56%; 300 x 56%= 168
Total Cuotas deducibles .....308 + 168 = 476

car no solo en aquellos supuestos en los que un empresario realiza actividades sujetas y no exentas y actividades sujetas y exentas, sino que la limitación o restricción del derecho a la deducción iba igualmente a operar en aquellos supuestos en los que un empresario aún realizando única y exclusivamente operaciones con derecho a deducción recibiera subvenciones no vinculadas al precio.

C) CRÍTICA A LA INCLUSIÓN DE LAS SUBVENCIONES COMO RESTRICCIÓN AL DERECHO A DEDUCIR. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS DE 6 DE OCTUBRE DE 2005

Pues bien, frente a dichas modificaciones se alzaron determinados autores que entendían que la aplicación de la prorrata —y la consiguiente limitación del derecho de deducción de las cuotas soportadas— en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo únicamente realizaba actividades sujetas y no exentas suponía un incumplimiento de la Sexta Directiva.

En efecto, autores como DURÁN-SINDREU BUXADÉ y FALCÓN y TELLA, entendían que la aplicación de la regla de la prorrata por el sólo hecho de percibir subvenciones no vinculadas al precio partía de una premisa incorrecta y era la adecuación de tal modificación a la Sexta Directiva.

En este sentido —y contrargumentando los razonamientos de los partidarios de que la obtención de subvenciones diera lugar a la aplicación de la regla de la prorrata— exponen que la obtención de una subvención no puede generar en términos constitucionales una situación de desigualdad con la empresa no subvencionada y ello porque la finalidad de la subvención es, precisamente, generar una desigualdad y una diferenciación favoreciendo una concreta actividad y a un beneficiario particular y no a otros.

Del mismo modo y frente a aquellos que consideraban que el correcto funcionamiento de la deducción requiere que ésta tenga lugar cuando las cuotas del IVA se hayan soportado realmente como parte de los costes del proceso productivo en el que el sujeto pasivo participa, y que ese IVA que ha gravado la adquisición de los elementos del coste se traslade al cliente —de tal modo que si con la subvención se hace frente a parte de las cuotas soportadas las mismas no pueden deducirse por el empresario dado que realmente no las ha soportado—, se contesta aduciendo que **el derecho a la deducción nunca ha estado condicionado a la efectiva traslación de la cuota al cliente o a que la misma se soporte efectivamente por el empresario sino a la utilización o no de los bienes en operaciones con derecho a la deducción.**

En definitiva, "*ni es lo mismo soportar el impuesto que pagarlo de forma efectiva, ni condicionar su deducción a*

una determinada utilización o destino de los bienes o servicios adquiridos que hacer que los costes de éstos últimos se trasladen o incorporen al precio de venta de los mismos"[17].

Por tanto, concluye el autor, cuando el sujeto pasivo realiza exclusivamente operaciones con derecho a la deducción, la aplicación de la regla de la prorrata no solo carece de sentido sino que contraviene la propia esencia del impuesto.

En efecto, si tal y como hemos visto, el mecanismo de la deducción —elemento esencial en la aplicación del impuesto y garante de la neutralidad del mismo— solo permite restricciones o limitaciones en atención al destino o utilización de los bienes o a la naturaleza de los mismos, es evidente que a la hora de restringir tan importante derecho en nada puede incidir que vías se han utilizado para la financiación de los bienes o servicios empleados en la actividad económica.

De este modo, si la regla de la prorrata tiene como finalidad determinar que porcentaje de las cuotas soportadas van a poder deducirse en atención al destino de los bienes, esto es, si se utilizan en actividades exentas o no exentas, en nada debiera influir de que fuente proceden los recursos para obtener los bienes o servicios empleados en la actividad. En conclusión las subvenciones no debieran alterar el derecho a la deducción de que es titular el sujeto pasivo.

No obstante, en estrictos términos jurídicos la cuestión a dilucidar, y que es objeto de estudio por parte de la STJCE de 6 de octubre, estriba en determinar si la aplicación de la regla de la prorrata por el mero hecho de la obtención de subvenciones es o no conforme con la Sexta Directiva.

Para GARCÍA NOVOA "*el recurso a la prorrata para limitar el porcentaje de deducción del IVA no debe considerarse una violación de los fines de la Directiva puesto que si el fin de la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata es impedir la deducción del IVA soportado sufragado con cargo a las subvenciones, la única forma de lograrlo sin discriminaciones es que la percepción de subvenciones sea un presupuesto para la aplicación de la prorrata*"[18].

Sin embargo un análisis del articulado de la Sexta Directiva nos lleva a conclusiones distintas.

En efecto, la Sexta Directiva establece en su artículo 17.5 que "*En lo concerniente a bienes y servicios utilizados*

[17] Vid., A. Durán-Sindreu Buxadé, *IVA, Subvenciones y Regla de la Prorrata en nuestro Derecho Interno: su Adecuación al Derecho Comunitario*, Aranzadi, Pamplona, 2.001, pág. 39

[18] Vid., C. García Novoa, "Las subvenciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido (I)" *Impuestos*, nº 1, (2.000), pág. 26.

por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, 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. Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19 (…)"

De dicho artículo se desprende, como condición ineludible para que resulte aplicable la regla de la prorrata, que el sujeto pasivo debe realizar indistintamente actividades exentas y no exentas, es decir, solo se va a aplicar la regla de la prorrata a aquellos empresarios que realicen simultáneamente operaciones con derecho a la deducción y operaciones que no den derecho a la misma.

Por su parte el artículo 19. 1 de la Sexta Directiva establece que "*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*** *(…)*".

De éste artículo se desprende que, sólo y exclusivamente en aquellos casos en los que el sujeto pasivo realice actividades exentas y no exentas va a ser posible incluir en el denominador de la prorrata las subvenciones percibidas no vinculadas al precio.

Es decir, de acuerdo con el articulado de la Directiva en aquellos supuestos en los que un empresario realice exclusivamente actividades sujetas y no exentas no va a ser aplicable la regla de la prorrata y, por tanto, en el caso de que reciba subvenciones no vinculadas al precio no va a tener que aplicar dicha regla, y ello porque la regla de la prorrata solo es aplicable a aquellos sujetos que realizan simultáneamente operaciones con y sin derecho a la deducción.

Tal y como expresa DURÁN-SINDREU BUXADÉ "*quiere ello decir, que para que la opción prevista en el artículo 19.1 pueda ser ejercida por un Estado Miembro resulta imprescindible que se*

de previamente el presupuesto de hecho que permite o exige la aplicación de la regla de la prorrata, esto es, que se realicen simultáneamente operaciones con y sin derecho a la deducción del impuesto"[19].

Pues bien, ésta ha sido la postura mantenida por la Comisión Europea a la hora de plantear el incumplimiento del Estado español y por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas a la hora de dictar Sentencia.

Así, para la Comisión, la norma general que figura en la Ley 37/1992 amplía de forma ilegal la limitación del derecho a deducción prevista en el artículo 17, apartado 5, en relación con el artículo 19 de la Sexta Directiva, ya que dicha limitación no sólo se aplica a los sujetos pasivos mixtos, sino también a los sujetos pasivos totales. Por otra parte, la Comisión estima que la norma especial establecida por esta misma Ley introduce un criterio para el cálculo de la deducción que no está previsto en la Sexta Directiva y que es contrario a ésta.

En este sentido, y como ha recordado el Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones, toda limitación del derecho a deducción incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartado 17; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C62/93, Rec. p. I1883, apartado 18, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C409/99, Rec. p. I81, apartado 42).

Así, arguye el Tribunal que "*cuando el sujeto pasivo efectúe indistintamente operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones exentas que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, de la citada Directiva prevé que sólo se admitirá la deducción por la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones gravadas. Esta prorrata se calcula con arreglo a la fórmula establecida en el artículo 19 de la Directiva.*

A este respecto, debe advertirse que el artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorrata de deducción», remite de forma expresa al artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva, al que está íntegramente vinculado.

Pues bien, este último precepto sólo se refiere a los sujetos pasivos mixtos, como se desprende expresamente de su tenor literal.

[19] Vid., A. Durán-Sindreu Buxadé, *IVA, Subvenciones y Regla de la Prorrata en nuestro Derecho Interno: su Adecuación al Derecho Comunitario*, Aranzadi, Pamplona, 2.001, pág. 90.

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".

En definitiva, el artículo de la Ley del IVA que establece que será aplicable la regla de la prorrata a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones con derecho a la deducción cuando reciban subvenciones es contrario al ordenamiento comunitario y ello porque la percepción de subvenciones no vinculadas al precio solamente va a poder incluirse en el denominador de la prorrata —limitando, en consecuencia, el derecho de deducción de los empresarios y profesionales— cuando éstos realicen simultáneamente operaciones con y sin derecho a la deducción.

Por tanto, y de acuerdo con lo declarado en la Sentencia la percepción de subvenciones no vinculadas al precio no supondrá limitación alguna en el derecho a la deducción para aquellos empresarios o profesionales que no estén obligados a aplicar la regla de la prorrata, por realizar única y exclusivamente operaciones que generen el derecho a la deducción. Por el contrario en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo esté obligado a aplicar la regla de la prorrata la percepción de subvenciones sí va a suponer una restricción del derecho a deducir.

Del mismo modo, es improcedente la limitación directa del derecho a la deducción de las cuotas soportadas como consecuencia de la percepción de subvenciones de capital destinadas a financiar la adquisición de bienes y servicios determinados adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas, con lo que las subvenciones de capital que se perciban por los empresarios o profesionales por razón de la adquisición de bienes o servicios habrán de tratarse en los mismos términos que el resto de subvenciones percibidas por éstos, es decir, conforme a los criterios generales de la Ley. No obstante, dado que la posibilidad de que las subvenciones de capital se computen por quintas partes en el ejercicio en que se perciban y en los cuatro siguientes, no supone una restricción del derecho a la deducción de las cuotas soportadas contrarios a la Sexta Directiva dicha posibilidad podrá continuar ejerciéndose.

II. LA POSIBLE APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA Y DE LA SEXTA DIRECTIVA AL IMPUESTO GENERAL INDIRECTO CANARIO

A) PLANTEAMIENTO

Pues bien una vez vista la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea que declara incompatible con el ordenamiento comunitario —y en concreto con la Sexta

Directiva— la aplicación de la regla de la prorrata a aquellos sujetos pasivos que realizando exclusivamente operaciones con derecho a la deducción reciban subvenciones, **la pregunta que procede es determinar si dicha jurisprudencia va a ser de aplicación al Impuesto General Indirecto Canario**.

En este sentido, es muy probable que aquellos contribuyentes que aún realizando exclusivamente actividades sujetas y no exentas —por el mero hecho de percibir subvenciones no vinculadas al precio y en virtud del artículo 35 de la Ley del IGIC— aplicasen la regla de la prorrata no pudiendo, en consecuencia, deducirse un porcentaje determinado de cuotas soportadas, si solicitan a la Administración competente la rectificación de sus autoliquidaciones y la consiguiente devolución de ingresos indebidos, es harto probable que la Administración tributaria deniegue la rectificación y la devolución con el argumento de que ni la Sexta Directiva ni la jurisprudencia asociada a la misma son de aplicación en el archipiélago canario.

Del mismo modo cabe la posibilidad no sólo de que los sujetos contribuyentes sigan aplicando la regla de la prorrata en aquellos supuestos en los que aun realizando únicamente operaciones con derecho a la deducción perciban subvenciones sino, lo que es también probable, que en el supuesto de que en éstos casos no apliquen la regla de la prorrata se vean sometidos a una inspección tributaria que regularice su situación limitándoles el derecho a la deducción, con sanción incluida. Igualmente es posible que, en el caso de que se modifique la Ley 20/1991 en el sentido indicado por la STJCE aquí analizada, con posterioridad a la modificación se sigan realizando inspecciones tributarias, con la consiguiente regularización, a aquellos sujetos pasivos que en los cuatro ejercicios anteriores al cambio normativo y aún habiendo realizado únicamente operaciones con derecho a la deducción por percibir subvenciones no vinculadas al precio no hubieran aplicado la regla de la prorrata.

Para resolver tan importante cuestión, importante no sólo por su complejidad teórica sino también por su virtualidad práctica, es necesario que nos planteemos una serie de preguntas que trataremos de responder.

B) LA VIABILIDAD DE QUE LA SEXTA DIRECTIVA SEA APLICABLE EN CANARIAS

Así, la primera pregunta a resolver consistiría en determinar si llegado el caso de que este conflicto se trasladara a los órganos jurisdiccionales u órganos administrativos equivalentes[20] —lo cual

[20] Hemos de recordar la posibilidad reconocida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de que los Tribunales Económico Administrativos, aún no siendo órganos jurisdiccionales, planteen cuestiones prejudiciales.

tiene muchas probabilidades de que ocurra— éstos podrían plantear una cuestión prejudicial al TJCE para la interpretación de la Ley del IGIC en relación con la Sexta Directiva. **¿Se pueden, por tanto, plantear al Tribunal de Justicia cuestiones de interpretación de las disposiciones y del ámbito de aplicación de una Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, aun cuando dicha Directiva no sea directamente aplicable a la situación concreta de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, pero la intención del legislador nacional era tratar dicha situación de la misma forma que una situación a la que se refiere a la Directiva?.**

Esta misma cuestión ya ha sido planteada al Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea en diversas ocasiones siendo su respuesta clara y contundente. Así en líneas generales el TJCE ha afirmado que es jurisprudencia reiterada que el procedimiento previsto en el artículo 177 del Tratado, es decir la cuestión prejudicial, es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales. De ello se deduce que los órganos jurisdiccionales nacionales —u órganos administrativos considerados equivalentes— que conocen el litigio y deben asumir la responsabilidad de la resolución judicial que se va a emitir son a los que corresponde apreciar, en función de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder pronunciarse, como la pertinencia de las cuestiones que plantean al Tribunal de Justicia **(véanse, especialmente, las Sentencias de 18 de octubre de 1990, Dzodzi, C-297/88 y C-197/89; 8 de noviembre de 1990, Gmurzynska-Bscher (C-231/89); 17 de julio de 1997 Leur-Bloem C-28/95 y 17 julio de 1997 Giloy 130/95).**

En efecto, para el TJCE sólo cabe declarar la inadmisión de una petición de decisión formulada por un órgano jurisdiccional nacional en los supuestos en los que, o bien resulte que el procedimiento del artículo 177 ha sido desviado de su finalidad y se utiliza en realidad para hacer que este Tribunal de Justicia se pronuncie mediante un litigio artificial, o bien sea evidente que la disposición de Derecho comunitario sometida a la interpretación de este Tribunal de Justicia no puede aplicarse, ni directa ni indirectamente, a los hechos del procedimiento principal. **La nueva pregunta que debemos plantearnos es la de si la Sexta Directiva no puede aplicarse ni directa ni indirectamente al archipiélago canario**.

Pues bien el Tribunal de Justicia se ha declarado en repetidas ocasiones competente para pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales relativas a disposiciones comunitarias en situaciones en las que los hechos del procedimiento principal se situaban fuera del ámbito de aplicación del Derecho comunitario.

Así el TJCE ha considerado que es competente para interpretar el Derecho comunitario cuando éste no regula directamente la situación controvertida y, sin embargo, el legislador nacional ha decidido, al adaptar el Derecho nacional a las disposiciones de una Directiva, dispensar el mismo trato a situaciones puramente internas y a las que regula la Directiva, de forma que ha ajustado su legislación interna al Derecho comunitario.

En este sentido es más que evidente que el Legislador nacional al regular el IGIC ha ajustado dicha normativa a la LIVA y por ende a la Sexta Directiva. En efecto, cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones de nacionales propios o de eventuales distorsiones de la competencia, existe, a juicio del TJCE, un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse.

En definitiva de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea se desprende que el mismo puede conocer de las cuestiones prejudiciales planteadas por los órganos nacionales competentes en relación con determinados preceptos del IGIC y ello porque el legislador nacional al regular el IGIC decidió dispensar el mismo trato, salvo determinadas cuestiones diferenciales, a los sujetos establecidos en Canarias que a los establecidos en Europa y resto de España.

De este modo, en aquellos supuestos en los que un Tribunal u órgano administrativo competente entienda que para resolver una determinada controversia jurídica en relación con el IGIC es conveniente acudir al TJCE para que, a través de una cuestión prejudicial de interpretación, aclare una posible interpretación de la norma interna a través de la interpretación del concepto jurídico recogido en la Sexta Directiva, lo podrá hacer.

Ahora bien, hemos de aclarar que una cosa es acudir al TJCE para que interprete un concepto jurídico regulado en la Directiva y copiado o transpuesto al ordenamiento interno, en esta caso a la Ley del IGIC, y otra distinta es que la Sexta Directiva pueda servir de parámetro para determinar el posible cumplimiento o incumplimiento del Legislador nacional al regular el IGIC, es decir, si bien sería posible una cuestión prejudicial de interpretación no así una cuestión prejudicial de validez.

En nuestro caso concreto, por tanto, debemos concluir negando, en principio, la posibilidad de que de conformidad con la STSJ de 6 de octubre, objeto de análisis, sea posible rectificar una autoliquidación o impugnar una liquidación por incumplir la Ley del IGIC lo dispuesto en la Sexta Directiva, pues si bien ésta puede servir de parámetro interpretativo no puede, sin embargo, servir de parámetro de "*validez*".

No obstante, hemos igualmente de aclarar que una cosa es que la Sexta Directiva no pueda servir como criterio directo para determinar el cumplimiento o incumplimiento del Legislador nacional al regular el IGIC y otra distinta que la jurisprudencia comunitaria y la condena por incumplimiento del Estado español en relación con el IVA no puedan dar lugar, correlativamente, a una posible rectificación de autoliquidaciones del IGIC o impugnación de liquidaciones por aplicación de los principios constitucionales imperantes en el ordenamiento jurídico español.

C) LA APLICACIÓN INDIRECTA DE LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA Y DE LA SEXTA DIRECTIVA A CANARIAS A TRAVÉS DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL ORDENAMIENTO INTERNO

La Sentencia del TJCE de 6 de octubre en la que se declara la contradicción de la Ley del IVA con la Sexta Directiva y, en consecuencia, el incumplimiento del Estado español, impone la obligación tanto a los órganos jurisdiccionales como a los órganos administrativos de inaplicar el régimen incompatible con la Directiva e, igualmente, obliga al Estado, en virtud de la eficacia retroactiva de las Sentencias del TJCE, a adoptar todas las medidas necesarias tendentes a garantizar la plena eficacia del Derecho Comunitario[21].

Es por ello que, en virtud de los efectos de la Sentencia del TJCE, los sujetos pasivos que realizando únicamente operaciones con derecho a la deducción hubieran aplicado la regla de prorrata o limitado el derecho a la deducción por haber recibido subvenciones, tendrán derecho a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones y, en consecuencia, a la devolución de los ingresos indebidamente realizados. Del mismo modo, y en cumplimiento de la Sentencia, las autoridades administrativas no podrán girar liquidaciones tributarias a aquellos suje-

[21] El artículo 228.1 del TCE establece que "*si el tribunal de justicia declarare que un Estado Miembro ha incumplido una de las obligaciones que le incumben en virtud del presente Tratado dicho Estado estará obligado a adoptar las medidas necesarias para la ejecución de la Sentencia del Tribunal de Justicia*". Del mismo modo la STJCE de 6 de noviembre de 1.985 C-131/84, entre muchas otras indicó que "*Las medidas a adoptar por el Estado cuyo incumplimiento se ha declarado en sentencia deben ser apropiadas para garantizar una ejecución exacta y completa y deben adoptarse de forma inmediata y en el plazo más breve posible*".

tos que, no siéndoles de aplicación la regla de la prorrata, reciban subvenciones. Finalmente el legislador estatal vendrá obligado a modificar la normativa IVA adecuándola a la Sexta Directiva en los términos expresados por el TJCE[22 / 23].

El problema que se plantea en relación con el IGIC es que dado que Canarias no está dentro del territorio de aplicación del IVA —no siendo de aplicación, por tanto, ni la Sexta Directiva ni la Sentencia de 6 de octubre de 2.005— los sujetos pasivos que realizando únicamente operaciones con derecho a la deducción hubieran aplicado la regla de prorrata o limitado el derecho a la deducción por haber recibido subvenciones no tendrán derecho a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones y, en consecuencia, a la devolución de los ingresos indebidamente realizados. Del mismo modo los órganos de la inspección de la Comunidad Canaria podrán girar liquidaciones tributarias a aquellos sujetos pasivos que no hayan aplicado la regla de la prorrata por haber recibido subvenciones. Finalmente el Legislador estatal no vendrá obligado a modificar la norma reguladora del IGIC[24] y, todo ello, aun cuando la normativa reguladora del IVA y del IGIC son idénticas a la hora de regular la incidencia de las subvenciones en la limitación del derecho a deducir[25].

---

[22] En este sentido se pronuncian numerosas sentencias del Tribunal de Justicia como por ejemplo la STJCE de 14 de diciembre de 1982 asunto Waterkeyn C- 314 a 316/81 en la que se afirma "*la sentencia implica para las autoridades que participan en el ejercicio del poder legislativo la obligación de modificar las disposiciones en cuestión, de manera que resulten conformes con las exigencias del derecho comunitario*".

[23] En cumplimiento de la obligación del Legislador español las Cortes Generales han dictado la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea, ley que entra en vigor con efectos retroactivos a 1 de enero de 2006.

[24] No obstante, hemos de indicar que si bien el Legislador Estatal no está obligado de forma directa y por imperativo de la normativa comunitaria a modificar la Ley del IGIC en aquellos supuestos en que se condena al Estado por incumplimiento del Derecho Comunitario, sin embargo, a la modificación del IVA se suele acompañar una modificación del IGIC en el mismo sentido. De hecho esto es lo que ha sucedido, como no podía ser de otro modo, en el caso analizado pues la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea, recoge **una disposición final primera, en la que se modifica en idénticos términos, la *Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.***

[25] En efecto, una comparación entre la normativa del IGIC y la normativa del IVA en relación a la incidencia de las subvenciones en el derecho a la deducción pone de manifiesto como ambas normativas son idénticas, así:

Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias por la que se regula el IGIC

Artículo 35º.- Regla de prorrata.

"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 22, número 2, apartado b) de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo".

Artículo 37º.- La prorrata general.

"1. En los casos de aplicación de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada periodo de liquidación en el porcentaje que resulte de lo dispuesto en el número 2 siguiente.

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 29 y 30 de esta Ley.

2. El porcentaje de deducción a que se refiere el número 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 periodo 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 22, número 2, apartado b) de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Son operaciones que no originan el derecho a deducir, a efectos de su inclusión en el denominador de la prorrata las operaciones relacionadas en el artículo 10.1 de esta Ley realizadas por el sujeto pasivo dentro o fuera de Canarias, con la salvedad prevista en el artículo 29.4.1º. e) de la misma, así como las operaciones no sujetas a que se refieren los números 8º, 9º y 10º del artículo 9 de la presente Ley.

Las 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 que se indica en el párrafo siguiente. 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. 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 (…)".

Artículo 39º.- La prorrata especial.

"El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

No obstante, en el caso de que tales operaciones se financien a través de subvenciones que, según lo previsto en el artículo 22, número 2, apartado b) de esta Ley, no integren la base imponible, se aplicará lo dispuesto en el número 3 de este artículo.

2. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados solo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción, podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje de la prorrata general regulado en esta Ley".

Ley 37/1992, de 28 de diciembre de 1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Artículo 102. Regla de prorrata.

"1. 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 78.2, número 3 de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo".

Artículo 104. La prorrata general.

"1. 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.

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.

2. 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:

1. 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.

La pregunta que debemos plantearnos estriba en determinar si esta desigualdad de trato, entre los sujetos pasivos del IVA y del IGIC, no implica una discriminación contraria a los mandatos constitucionales. En este sentido podríamos preguntarnos ¿**Es constitucionalmente admisible que ante el mismo supuesto de hecho normativo un sujeto tenga derecho a la devolución de ingresos indebidos y otro, el sometido al IGIC, no?; ¿Es constitucionalmente admisible que el Legislador regule en el mismo territorio dos situaciones idénticas de distinto modo?**

Para poder resolver las cuestiones planteadas se hace necesario un análisis de la jurisprudencia constitucional en torno al principio de igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley.

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha elaborado, a través de numerosas Sentencias, una matizada doctrina en torno al principio de igualdad ante la ley cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: **a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurí-**

2.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 78.2, número 3 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 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".

Artículo 106. La prorrata especial.

"1. El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente No obstante, en el caso de que tales operaciones se financien a través de subvenciones que, según lo previsto en el artículo 78.2, número 3 de esta Ley, no integren la base imponible, se aplicará lo dispuesto en la regla 3 de este apartado.

2. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104 apartados 2 y siguientes (…)"

dicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos[26].

En este sentido, y tal como expresa la Sentencia Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 abril, dado que el juicio de igualdad es de carácter relacional requiere como presupuestos obligados, de un lado, que, como consecuencia de la medida normativa cuestionada, se haya introducido directa o indirectamente una diferencia de trato entre grupos o categorías de personas (STC 181/2000, de 29 de junio, F. 10) y, de otro, que las situaciones subjetivas que quieran traerse a la comparación sean, efectivamente, homogéneas o equiparables, es decir, que el término de comparación no resulte arbitrario o caprichoso.

Pues bien, es evidente que la norma del IVA y la norma del IGIC regulan no sólo la misma situación —la percepción de subvenciones y su incidencia en relación con el derecho de deducción— sino que, además, y tal y como hemos podido comprobar, ambas normas establecen idéntico supuesto de hecho. En definitiva el mismo supuesto de hecho va a comportar una consecuencia jurídica diversa. Ahora bien ¿es dicha diferencia de trato razonable o puede ser considerada artificiosa e injustificada?

Es sabido que las peculiaridades del archipiélago canario, tales como la lejanía, la insularidad, el fraccionamiento del territorio y la escasez de recursos han dado lugar a que por mandato de la Constitución española y del Estatuto de Autonomía de Canarias, la legislación tributaria haya reconocido un trato desigual favorable al territorio canario, trato desigual que, en líneas generales y por lo que respecta al IGIC, se ha con-

[26] Vid., el FJ 9 de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril.

cretado en la franquicia al consumo y en unos tipos impositivos inferiores, no existiendo razones, por el contrario, para que el resto de la normativa del IGIC sea distinta a la del IVA. En nuestro caso nada justifica que en Canarias la sola percepción de subvenciones pueda dar lugar a limitaciones en el derecho a la deducción de los sujetos pasivos y no así, en Península y Baleares. En consecuencia solo las diferencias estructurales antedichas justifican un trato desigual, el resto de la regulación, por el contrario requiere un trato idéntico pues no existe justificación que imponga la diferencia.

En efecto, lo que no le es dable ni al legislador ni al aplicador del Derecho—desde el punto de vista de la igualdad como garantía básica del sistema tributario— es localizar o aplicar en una parte del territorio nacional, y para un sector o grupo de sujetos, una diferente consecuencia jurídica que implique una mayor carga tributaria que en el resto, sin una justificación plausible que haga prevalecer la quiebra del principio de igualdad tributaria, y lo que está claro es que, en este caso, la localización del hecho imponible no es un criterio razonable que imponga la diferencia.

Igualmente no puede justificar la diferencia de trato el que nos encontremos ante dos normas o sistemas jurídicos diferenciados pues tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional si bien **las diferencias de trato que se producen por aplicación de regímenes jurídicos distintos encuentran justificación, en el distinto ámbito objetivo y subjetivo que cada uno de ellos regulan** (STC 137/1987) **y, por tanto, también, en principio, la pertenencia a órdenes normativos distintos constituyen, causa justificativa de la diferencia de trato.**

Sin embargo esta doctrina no puede aplicarse de manera automática y sin más reflexión a todos los supuestos de confluencia o concurrencia de regímenes jurídicos distintos, pues ello sería tanto como dejar al arbitrio del legislador la eficacia del principio de igualdad cuya aplicación podría verse excluida por el simple procedimiento de crear sistemas legales diferentes que actuarían como justificación de tratamientos diferentes, aunque no concurriesen razones sustantivas que legitimaran su diferencia.

Por consiguiente, en tales supuestos debe irse más allá del dato puramente formal de la diversidad de ordenamientos jurídicos y comprobar si, efectivamente y desde una perspectiva material, esa diversidad responde a diferencias reales que, por ser objetivas razonables y congruentes, constituyan suficiente justificación del tratamiento desigual. (Sentencia Tribunal Constitucional núm. 39/1992, de 30 marzo).

En este sentido tanto la coherencia del ordenamiento en su conjunto, como las exigencias anudadas al principio de igualdad tributaria en relación con el principio de capacidad económica *ex* art. 31.1 CE, **impiden que el legislador tributario y la Administración tributaria aprovechen los desajustes normativos para evitar bien modificar la Ley del IGIC[27], bien proceder a la devolución de ingresos indebidos a los sujetos pasivos que actúan en el ámbito de aplicación del IGIC** y ello porque **el derecho a la igualdad ante la ley impone al legislador y a quienes aplican la ley la obligación de dispersar un mismo trato a quienes se encuentren en situaciones jurídicas equiparables, con prohibición de toda discriminación o desigualdad de trato, que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable.**

Por este motivo entendemos que, la no rectificación de las liquidaciones derivadas del IGIC supondría una violación tanto del derecho a la igualdad ante la Ley, como del derecho a la igualdad en la aplicación de la Ley, supuestos ambos que darían lugar a la nulidad de pleno derecho de la resolución denegatoria de la rectificación, pues tras la constatación de que una determinada diferenciación normativa —o aplicación de la norma— es arbitraria la única forma de restablecer la igualdad es tratar al discriminado en la misma forma que al no discriminado.

Es por ello que en casos como el analizado la doctrina del TJCE daría lugar a la inconstitucionalidad sobrevenida de la Ley del IGIC y a la nulidad de pleno derecho por infracción del principio de igualdad de todos aquellos actos que impidan situar al "sujeto pasivo canario" en situación de igualdad con el sujeto pasivo del IVA.

En un sentido análogo al aquí indicado se ha pronunciado la importante Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas), (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), de 4 junio de 2.004, en la que —tras examinar si un incumplimiento del Estado español declarado por el TJCE en relación con el IVA era susceptible de ser invocado en relación con el IGIC— indicaba que "***Es cierto que en este recurso el tributo satisfecho es el IGIC, y no el IVA. También es cierto, como afirma el Consejero de Economía y Hacienda, que el territorio de las Islas Canarias está fuera***

[27] Cosa que no ha sucedido en el tema que nos ocupa —y que no suele ocurrir— pues como hemos visto en la nota a pie 24, la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea, establece **una disposición final primera en la que se modifica, en idénticos términos a los del IVA, la *Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias.***

del ámbito de aplicación del sistema común del IVA (art. 4, apr.1 del Reglamento CEE 1911/91), pero lo que es obvio es que siendo el artículo 10.1.13 de la Ley 20/91, reguladora del IGIC, mera reproducción del 20.1.13 de la Ley 37/92, reguladora del IVA, la interpretación del primero de los preceptos está sujeta a la doctrina jurisprudencial que recaiga sobre el segundo de ellos, ya que lo que ofrece ningún sentido es introducir distingos interpretativos entre dos normas idénticas en función del ámbito territorial objeto de aplicación de cada una de ellas. La tesis de la demandada conduciría al absurdo de, por ejemplo, entender inaplicable en Canarias la jurisprudencia del Tribunal Supremo recaída en torno a un precepto de la Ley de la Función Pública Aragonesa que fuera igual a otro de la Ley de la Función Publica Canaria"[28].

En sentido contrario, sin embargo, al aquí expuesto se pronuncia **la Sentencia 40/2004 del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Santa Cruz de Tenerife, de 8 de marzo de 2.004 quien juzgando un supuesto idéntico al de la Sentencia de Las Palmas, anteriormente comentada, afirma que "*mal podía operar en territorio canario una Directiva Comunitaria propia del IVA y, por ende, la Sentencia del TJCEE de 7 de mayo de 1998, que dictada en el ámbito de aquella no posibilitaba en ningún momento la extensión de sus efectos al artículo 10.1.13) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación del REF de Canarias, precepto que aún cuando fuera también modificado por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, coincidiendo enteramente la nueva redacción con la del texto hoy vigente del artículo 20. Uno 13 de la Ley del IVA, no puede entenderse, sin embargo, que tal variación, determinante de la ampliación de la exención del IGIC relativa a servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, fuese consecuencia directa de la repetida Sentencia del TJCEE de 7 de mayo de 1998, pues ninguna relación podía tener la misma con la Ley 20/1991, de 7 de junio, obedeciendo más bien la reforma del artículo 10.1.13) de esta normativa a la evitación de situaciones discriminatorias respecto a los establecimientos deportivos de carácter social radicados en Canarias, sobre todo teniendo en cuenta que no cabe, en principio aplicar las exigencias de***

[28] Hemos de indicar, no obstante, que el Gobierno de Canarias ha recurrido alguno de los pronunciamientos de la Sala de Las Palmas en el sentido indicado por la Sentencia.

***la igualdad a dos regímenes jurídicos (IVA e IGIC) que tradicionalmente vienen operando con criterios diferenciales*".**

No estamos, no obstante, de acuerdo con esta última Sentencia y ello porque si bien es cierto que, tal y como indica la Sala, ni la Sexta Directiva ni la jurisprudencia del TJCE asociada a la misma son aplicables en Canarias, sin embargo sí que dicha jurisprudencia es aplicable indirectamente a Canarias, tal y como hemos visto, en virtud de los principios del orden constitucional español no pudiendo aducirse que no se produce una vulneración del principio de igualdad ante la Ley por tratarse de dos regímenes jurídicos diferentes pues, tal y como hemos afirmado, para determinar si se produce una lesión del derecho fundamental a la igualdad ante la Ley y en la aplicación de la Ley **debe irse más allá del dato puramente formal de la diversidad de ordenamientos jurídicos y comprobar si, efectivamente y desde una perspectiva material, esa diversidad responde a diferencias reales que, por ser objetivas razonables y congruentes, constituyan suficiente justificación del tratamiento desigual.**

En definitiva, y en nuestra opinión, en virtud del derecho a la igualdad ante la ley, los sujetos pasivos del IGIC van a tener la posibilidad de rectificar aquellas autoliquidaciones en las que se hubiera aplicado la regla de la prorrata por el hecho de recibir subvenciones no vinculadas al precio no siendo posible, por parte de la Administración tributaria Canaria, la denegación de la rectificación y la consiguiente devolución de ingresos indebidos pues dicha denegación sería nula de pleno derecho por infringir el derecho fundamental a la igualdad ante la ley. Del mismo modo entendemos que, a partir de la Sentencia del TJCE, no será posible que la Administración tributaria regularice aquellos supuestos en los que un sujeto pasivo realización exclusivamente operaciones con derecho a deducción por percibir subvenciones no haya aplicado la regla de la prorrata.

Ahora bien, es claro que la opinión aquí vertida no es compartida ni por la Administración tributaria Canaria ni por algunos órganos jurisdiccionales con lo que deberemos esperar al pronunciamiento de instancias superiores.

III. CONCLUSIONES

Primera. El artículo de la Ley del IVA que establece que será aplicable la regla de la prorrata a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones con derecho a la deducción cuando reciban subvenciones es contrario al ordenamiento comunitario y ello porque la percepción de subvenciones no vinculadas al precio solamente va a poder incluirse en el denominador de la prorrata —limi-

tando, en consecuencia, el derecho de deducción de los empresarios y profesionales— cuando éstos realicen simultáneamente operaciones con y sin derecho a la deducción.

Segunda. Del mismo modo, la percepción de subvenciones de capital para la adquisición de bienes o servicios determinados no supondrá limitación alguna en el derecho a la deducción para aquellos empresarios o profesionales que no estén obligados a aplicar la regla de la prorrata, por realizar única y exclusivamente operaciones que generen el derecho a la deducción, ya que dicha limitación es, igualmente, contraria a derecho comunitario.

Tercera. La jurisprudencia comunitaria en torno a la Sexta Directiva es un criterio de validez indirecto de la normativa del IGIC por aplicación de los principios constitucionales del ordenamiento jurídico español.

Cuarta. Los sujetos pasivos del IGIC que realizando únicamente operaciones con derecho a la deducción hubieran aplicado la regla de prorrata o limitado el derecho a la deducción por haber recibido subvenciones no vinculadas al precio tienen derecho a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones y, en consecuencia, a la devolución de los ingresos indebidamente realizados. Del mismo modo los órganos de la inspección de la Comunidad Canaria no podrán girar liquidaciones tributarias a aquellos sujetos pasivos que no hayan aplicado la regla de la prorrata por haber recibido subvenciones. Finalmente el Legislador estatal está obligado, tal y como ha hecho, a modificar la norma reguladora del IGIC en el sentido afirmado en la Sentencia de 6 de octubre de 2.005.

ANEXO

Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
Sentencia de 6 de octubre de 2005
(Asunto C-204/03)

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Regla de prorrata*. Se declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los arts. 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva del IVA, en su versión modificada, al prever una prorrata 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.*

PRECEPTOS:

Sexta Directiva 77/388/CEE (NFL000282) del Consejo (Sistema Común del IVA: Base Imponible Uniforme), arts. 11, 17 y 19.

Ley 37/1992 (NFL000052) (Ley IVA), arts. 102 y 104.

PONENTE:

Don S. Von Bahr.

En el asunto C-204/03, que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 del Tratado CE, el 14 de mayo de 2003,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. E. Traversa y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de España, representado por la Sra. N. Díaz Abad, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA
(Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.-P.

Puissochet, S. von Bahr (Ponente), J. Malenovsk? y U. Lõhmus, Jueces; Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro; Secretario: Sr. R. Grass; habiendo considerado los escritos obrantes en autos; oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de marzo de 2005; dicta la siguiente

Sentencia

1. 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 (NFL000282) 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 (NFL002291) del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al prever una prorrata 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.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

2. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva dispone que la base imponible estará constituida:

«en las entregas de bienes y prestaciones de servicios [...], por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

3. El artículo 17, apartado 2, letra a), de la citada Directiva, en la versión resultante de su artículo 28 séptimo, prevé que, «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor [...] el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

4. El apartado 5 del mismo artículo señala lo siguiente:

«En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operacio-

nes con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, 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.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

[...]»

5. El artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorrata de deducción», dispone lo siguiente:

«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 [de la parte A] del artículo 11.

[...]»

Normativa nacional

6. El artículo 102 de la Ley 37/1992 (NFL000052), de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247), en su versión modificada por la Ley 66/1997 (NFL002780), de 30 de diciembre (BOE n.º 313, de 31 de diciembre de 1997, p. 38517) (en lo sucesivo, «Ley 37/1992»), está dedicado a la regla de prorrata de deducción de dicho impuesto. El primer apartado de este artículo prevé 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.»

7. El artículo 104 de la misma Ley se refiere a la prorrata general. Su apartado 2, número 2.º, 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.»

Procedimiento administrativo previo

8. La Comisión inició el procedimiento por incumplimiento regulado en el artículo 226 del Tratado 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 2.º, párrafo segundo, de la Ley 37/1992 (NFL000052) 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.

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

10. 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.

11. 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.

Sobre el recurso

Observaciones preliminares

12. Procede señalar que las disposiciones de la Ley 37/1992 (NFL000052) mencionadas en los apartados 6 y 7 de la presente sentencia contienen una norma general y una norma especial.

13. En virtud de la norma general, establecida en el artículo 102 de esta Ley en relación con la primera frase de las disposiciones de su artículo 104 citadas en el apartado 7 de la presente sentencia, las subvenciones destinadas a financiar las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, que no integren la

base imponible del IVA, se tienen en cuenta para el cálculo de la prorrata de deducción mediante su inclusión en el denominador de la fracción de la que resulta dicha prorrata. Por tanto, estas subvenciones reducen, de forma general, el derecho a deducción que se reconoce a los sujetos pasivos. Lo anterior no afecta sólo a los sujetos pasivos que utilizan los bienes y servicios previamente adquiridos para realizar de manera indistinta operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho (en lo sucesivo, «sujetos pasivos mixtos»), sino también a los sujetos pasivos que emplean dichos bienes y servicios para efectuar únicamente operaciones gravadas con derecho a deducción (en lo sucesivo, «sujetos pasivos totales»).

14. La norma especial figura recogida en la segunda frase de las disposiciones del artículo 104 de la Ley 37/1992 (NFL000052) citadas en el apartado 7 de la presente sentencia. Con arreglo a dicha norma, las subvenciones destinadas de forma específica a financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del IVA, minoran exclusivamente el importe de la deducción del IVA soportado o satisfecho por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación. Por consiguiente, en el caso de una subvención que ascienda, por ejemplo, al 20 % del precio de compra de un bien o de un servicio, el derecho a deducir el IVA específicamente soportado por la adquisición de dicho bien o servicio quedará reducido en un 20%.

Alegaciones de las partes

15. La Comisión sostiene que la norma general que figura en la Ley 37/1992 (NFL000052) amplía de forma ilegal la limitación del derecho a deducción prevista en el artículo 17, apartado 5, en relación con el artículo 19 de la Sexta Directiva, ya que dicha limitación no sólo se aplica a los sujetos pasivos mixtos, sino también a los sujetos pasivos totales. Por otra parte, la Comisión estima que la norma especial establecida por esta misma Ley introduce un criterio para el cálculo de la deducción que no está previsto en la Sexta Directiva y que es contrario a ésta.

16. El Gobierno español considera, por su parte, que la Comisión interpreta de forma literal la Sexta Directiva, sin tener en cuenta los objetivos que persigue dicha norma ni, en particular, el principio de neutralidad del IVA.

17. Según dicho Gobierno, el artículo 19 de la Sexta Directiva no se limita a fijar una regla para el cálculo de la prorrata señalada en el artículo 17, apartado 5, de esta Directiva, a fin de determinar, en el caso de los sujetos pasivos mixtos, cuál es el porcentaje que representan las actividades gravadas con derecho a deducción respecto de la totalidad de las actividades gravadas y exentas del sujeto pasivo. El legis-

lador, al disponer en dicho artículo 19 que los Estados miembros podrán incluir en el denominador de la fracción las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio de las operaciones ni se integren, por ello, en la base imponible definida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la citada Directiva, introdujo, a juicio de la parte demandada, una excepción a la norma establecida en el artículo 17, apartado 5, relativa a los sujetos pasivos mixtos, excepción que permite limitar el derecho a deducción de los sujetos pasivos totales.

18. El Gobierno español alega que el artículo 19 de la Sexta Directiva tiene como finalidad permitir que los Estados miembros restablezcan el equilibrio en materia de competencia, para así dar cumplimiento al principio de neutralidad del impuesto. En apoyo de su postura, toma como ejemplo la situación de un transportista que recibe una subvención para la adquisición de un vehículo. La subvención le permite disminuir el precio de los servicios que presta y, por ende, el importe del IVA aplicable a éstos. Según el Gobierno español, si dicho transportista tuviera además la posibilidad de deducir la totalidad del IVA aplicable a los gastos financiados con la subvención, dispondría de una ventaja añadida frente a sus competidores que no perciban subvenciones.

19. El citado Gobierno añade que la norma especial prevista en la Ley 37/1992 (NFL000052) limita el derecho a deducción en menor medida que lo que resultaría de la aplicación del artículo 19 de la Sexta Directiva, ya que sólo afecta a la deducción del IVA correspondiente al bien o servicio financiado con la subvención y no a la relativa al resto de bienes o servicios adquiridos por el sujeto pasivo.

20. Con carácter subsidiario, el Gobierno español solicita al Tribunal de Justicia que, en el caso de que no comparta su interpretación, limite en el tiempo los efectos de la sentencia. Dicho Gobierno fundamenta la irretroactividad de la sentencia, por una parte, en el hecho de que las autoridades españolas actuaron de buena fe al adoptar la normativa controvertida y, por otra, en los trastornos que la sentencia del Tribunal de Justicia podría causar.

Apreciación del Tribunal de Justicia

21. El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva enuncia el principio del derecho a la deducción del IVA. Este se aplica al impuesto soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas.

22. Cuando el sujeto pasivo efectúe indistintamente operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones exentas que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, de la citada Directiva prevé que sólo se admitirá la deducción por la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de

las operaciones gravadas. Esta prorrata se calcula con arreglo a la fórmula establecida en el artículo 19 de la Directiva.

23. Como ha recordado el Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones, toda limitación del derecho a deducción incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartado 17; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42).

24. A este respecto, debe advertirse que el artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorrata de deducción», remite de forma expresa al artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva, al que está íntegramente vinculado.

25. 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.

26. Por consiguiente, la norma general contenida en la Ley 37/1992 (NFL000052), 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.

27. En lo que se refiere a la norma especial establecida por la citada Ley, basta con señalar que instaura un criterio de limitación del derecho a deducción que no está previsto en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva ni en ninguna otra disposición de ésta. En consecuencia, tal criterio no está autorizado por la citada Directiva.

28. La alegación del Gobierno español, según la cual la interpretación que propone del artículo 19 de la Sexta Directiva es más adecuada para garantizar el equilibrio en materia de competencia y, por tanto, el cumplimiento del prin-

cipio de neutralidad del IVA, debe ser rechazada. En efecto, los Estados miembros están obligados a aplicar la Sexta Directiva aunque la consideren mejorable. Como se desprende de la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos (C-338/98, Rec. p. I-8265), apartados 55 y 56, aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como la neutralidad del impuesto, sigue siendo cierto que dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella, en este caso mediante la introducción de limitaciones del derecho a deducción distintas de las previstas en los artículos 17 y 19 de la citada Directiva.

29. Por lo que respecta a la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia que ha solicitado el Gobierno español, debe recordarse que 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.

30. Para ello, como ha señalado el Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, es necesario que pueda acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355, apartado 92). Pues bien, en este caso no existía tal incertidumbre. No procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.

31. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede 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 Sexta Directiva, al prever una prorrata de deducción del 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.

Costas

32. A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión ha pedido que se condene en costas al Reino de España y al haber sido desestimados los motivos formulados por este último, procede condenarlo en costas.

En virtud de todo lo expuesto, 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 de la Directiva 77/388/CEE (NFL000282) 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 (NFL002291) del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una prorrata 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.