

# DOCUMENTOS

**LAS SUBVENCIONES EN EL IVA,  
CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL  
SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES  
EUROPEAS DE 6 DE OCTUBRE DE 2005**

*Autor: Carlos Suárez Mosquera*  
Inspector de Hacienda del Estado  
Agencia Estatal de Administración Tributaria

DOC. N.º 17/06



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

## SUMARIO

- I. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TJCE DE 6/10/2005
  - I.1. INTRODUCCIÓN
  - I.2. ARTÍCULOS DE LA LEY 37/1992 QUE RESULTAN AFECTADOS
  - I.3. FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA
  - I.4. ALEGACIONES DEL GOBIERNO ESPAÑOL
  - I.5. APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE LA SENTENCIA
- II. LA NORMATIVA A PARTIR DEL 1/1/2006: LA LEY 3/2006, DE MODIFICACIÓN DE LA LEY 37/1992 DEL IVA
- III. LA NORMATIVA APLICABLE A LOS PERÍODOS ANTERIORES AL EJERCICIO 2006. AUTOLIQUIDACIONES AFECTADAS
  - III.1. INTEGRACIÓN DE LA NORMATIVA CON LA SENTENCIA
  - III.2. TRATAMIENTO ESPECIAL DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS O INMOBILIARIAS NO HABITUALES
  - III.3. ACTOS DE LIQUIDACIÓN SUSCEPTIBLES DE REVISIÓN
  - III.4. CASO ESPECIAL DE PRESCRIPCIÓN
  - III.6. MECANISMO ESPECIAL DE CORRECCIÓN
  - III.7. DEVENGO DE INTERESES DE DEMORA
  - III.8. CONTABILIZACIÓN DE LA RECTIFICACIÓN
  - III.9. CRITERIOS DE IMPUTACIÓN EN LA IMPOSICIÓN PERSONAL



## I. ANÁLISIS DE LA SENTENCIA DEL TJCE DE 6/10/2005

### I.1. INTRODUCCIÓN

El pasado 6 de octubre del año 2005 el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) dictó la sentencia del asunto C-204/03, en ella se estudia la compatibilidad de los artículos 102 y 104 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo sobre este impuesto. Esta sentencia declara que los artículos 102. Uno, segundo párrafo y 104. Dos 2.º, párrafo segundo último inciso de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre la Ley del IVA no resultan conformes con los artículos 17.5 y 19 de la Sexta Directiva.

El Tribunal da a su doctrina efectos *ex tunc*, esto es retroactivos, lo que obliga a la Administración española a aplicar los nuevos criterios a todos aquellos actos de liquidación que no hayan alcanzado firmeza correspondientes a períodos anteriores a la fecha de la sentencia, ya sea por estar todavía inmersos en un proceso ante los distintos Tribunales o por no estar prescritos. También obligó a realizar un cambio en la normativa con vistas al futuro, cambio que fue efectuado por la Ley 3/2006, de 29 de marzo, que redacta de nuevo los artículos afectados, el 102 y el 104.

Los artículos de la Ley 37/1992 cuestionados habían sido redactados por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social, con efectos desde 1 de enero de 1988, en un afán de mejorar y hacer más equitativo el impuesto, y supusieron toda una novedad. Resumidamente se puede afirmar que introducían una limitación al derecho de deducción de las cuotas soportadas para aquellos contribuyentes que percibiesen subvenciones oficiales no vinculadas al precio, como las de capital o explotación, en un doble sentido. Una norma general que obligaba a aplicar la regla de prorrata cuando se percibiesen este tipo de subvenciones e incluirlas en el denominador de la prorrata y una regla particular que actuaba exclusivamente cuando se percibiesen subvenciones de capital asociadas a la financiación de un inmovilizado concreto, en cuyo caso la parte del IVA soportado en la adquisición proporcionalmente financiado con la subvención no resultaba deducible.

La sentencia considera que la norma particular comentada es totalmente contraria a la Directiva y la general resultaría acorde con la misma pero sólo en la medida que se aplique a sujetos que la propia sentencia denomina mixtos, que son los que realizan operaciones que originan el derecho a deducir junto con otras que no lo originan. A estos sujetos sí se les puede aplicar limitación a su derecho a deducir, en la forma que lo hace la norma española, por percibir cualquier tipo de subvención oficial que no esté vinculada al precio. A los sujetos que sólo realizan operaciones que generan derecho a deducción, a los que denomina sujetos pasivos totales, no se les puede limitar su derecho a deducción por el hecho de percibir subvenciones oficiales no vinculadas al precio.

Como consecuencia de la sentencia se hizo urgente darle una nueva redacción a los artículos 102 y 104 de Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del IVA acorde con la interpretación que de la normativa comunitaria hace el Tribunal, lo que se llevó a cabo por la Ley 3/2006, de 28 de marzo (BOE 20-3-2006), por la que se modifican los artículos mencionados. La Ley entró en vigor el 1 de enero del 2006, con casi tres meses de anterioridad a su publicación por lo que tiene efectos retroactivos. La nueva redacción no limita el derecho a deducción por la percepción de subvenciones no vinculadas al precio, se vuelve a una normativa igual a la que hubo hasta 1998.

Sin embargo, en el período en que estuvo en vigor la normativa cuestionada existe la posibilidad de revisar los actos administrativos que no hubiesen adquirido firmeza y para ello la Dirección General de Tributos dictó el 14 de noviembre de 2005 una Resolución interpretativa, publicada en el BOE de 22 de noviembre de 2005, en la que se establecen los criterios que deben ser tenidos en cuenta para resolver las situaciones anteriores al ejercicio 2006 relacionadas con la Sentencia, intentando armonizar los principios de ésta con la normativa española vigente en el período 1998 a 2005 y aceptando que sí existe una limitación del derecho a deducir cuando se perciban subvenciones que no se integren en la base imponible, como las de explotación o capital, en sujetos pasivos mixtos, esto es, los que realicen operaciones que originan el derecho a deducir junto con otras que no



lo originan y no existe, por el contrario, limitación para los sujetos pasivos totales a los que la normativa española en cuestión si que les limitaba.

## I.2. ARTÍCULOS QUE RESULTAN AFECTADOS DE LA LEY 37/1992 DEL IVA POR LA SENTENCIA

Analicemos los artículos a los que se refiere la sentencia:

El artículo 102 establecía que la regla de la prorrata se aplicaría en dos situaciones, una, cuando el sujeto pasivo efectúe conjuntamente operaciones que originen el derecho a deducir y otras operaciones que no habiliten para el ejercicio del citado derecho, y aplicaba, además, la regla de prorrata a una segunda situación, independiente de la anterior, cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que no se integren en la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Este segundo presupuesto es el que el Tribunal considera contrario al ordenamiento comunitario, estima que por el mero hecho de percibir subvenciones no se puede aplicar la regla de prorrata.

El artículo 104 concreta la aplicación de la regla de la prorrata estableciendo la forma en la que se realiza su cálculo. Al determinar la composición del denominador obliga a incluir el valor total de las operaciones, con independencia de que éstas generen el derecho a deducir o no, y, además, el importe de las subvenciones que no se hayan integrado en la base imponible. El Tribunal entendió que la inclusión en el denominador de la prorrata de las subvenciones no integradas en la base imponible procedería solamente en el caso de sujetos que tengan que aplicar la regla de prorrata por realizar operaciones que originen el derecho a deducir junto con otras que no lo habiliten, sujetos a los que el Tribunal denomina *sujetos mixtos*, llamando a los que sólo realicen operaciones que generan el derecho a deducir *sujetos pasivos totales*. El artículo 104 no resulta, según el Tribunal, frontalmente contrario al ordenamiento comunitario y puede aplicarse con la salvedad señalada.

El artículo 104 contenía una regla especial que añadía una limitación adicional al derecho a deducir en los casos en los que se percibiesen subvenciones de capital concedidas para financiar la compra bienes o servicios concretos, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, que 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. Esta norma especial no resulta conforme al ordenamiento comunitario, que no establece ninguna limitación en este sentido, según ha apreciado el Tribunal.

Llegados a este punto formularemos un ejemplo de aplicación de que permita ver la diferencia entre como el legislador español traspuso la Directiva comunitaria y lo que ésta dispone, a juicio del TJCE.

Supongamos el caso de un empresario que realiza un servicio de transporte público que por las condiciones en que lo realiza resulta deficitario, lo que conlleva que la Administración le financie los déficits de explotación. En el ejercicio en cuestión ha realizado prestaciones de servicios sujetos y no exentos y percibido subvenciones por los siguientes importes:

	NORMATIVA ESPAÑOLA	NORMATIVA COMUNITARIA
INGRESOS POR SUBVENCIONES	50.000	50.000
INGRESOS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS	50.000	50.000
TOTAL INGRESOS	100.000	50.000

Determinamos la prorrata de deducción.

NUMERADOR PRORRATA	50.000	50.000
DENOMINADOR PRORRATA	<b>100.000</b>	<b>50.000</b>
PORCENTAJE DE PRORRATA	50	NO PROCEDE
PRORRATA REDONDEADA	50	

Determinación del IVA soportado deducible.

IVA SOPORTADO	8.000	8.000
IVA SOPORTADO DEDUCIBLE	4.000	8.000

La diferencia entre los dos cálculos se sitúa en que la normativa española obligaba a aplicar la regla de la prorrata, incluyendo en el denominador las subvenciones, mientras que la Directiva europea no permite aplicar la regla de la prorrata.

La Directiva si permite aplicar la regla de prorrata a los sujetos que realicen operaciones exentas. Supongamos el caso anterior pero añadamos que el sujeto realizó operaciones exentas como pudo ser la venta de un local de oficinas usado por importe de 1.000 en el que el comprador renuncie a la exención del IVA. Aunque el importe de esta operación resulte poco importante en relación al resto, lo trascendente resulta que es una operación exenta y ello abre la aplicación de la regla de prorrata según la Directiva. Esta posibilidad pone de manifiesto la imperfección de la normativa comunitaria.

Conviene señalar que la norma española más técnica y resuelve mejor este tipo de situaciones que la europea que discrimina la carga por IVA que soporta el consumidor final cuando la empresa está financiada con este tipo de subvenciones.

Partiendo del ejemplo anterior, suponiendo que la repercusión al consumidor del servicio es al tipo del 16% y añadiendo una columna para introducir el comportamiento de un prestador de servicios que en las mismas condiciones no percibiese subvenciones.

	NORMATIVA ESPAÑOLA	NORMATIVA COMUNITARIA	SIN SUBVENCIÓN
SERVICIOS DE TRANSPORTE	50.000	50.000	100.000
IVA REPERCUTIDO	8.000	8.000	16.000
IVA SOPORTADO DEDUCIBLE	-4.000	-8.000	-8.000
IVA A INGRESAR	4.000	0	8.000
<b>TOTAL IVA GENERADO</b>	<b>12.000</b>	<b>8.000</b>	<b>16.000</b>

La repercusión se produciría sobre una mayor base imponible cuando el servicio no estuviese subvencionado y tuviese que ser pagado en su totalidad por el usuario.

	NORMATIVA ESPAÑOLA	NORMATIVA COMUNITARIA	SIN SUBVENCIÓN
INGRESOS POR SUBVENCIONES	50.000	50.000	0
INGRESOS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS	50.000	50.000	100.000
<b>TOTAL INGRESOS</b>	<b>100.000</b>	<b>50.000</b>	<b>100.000</b>

BASE IMPONIBLE	50.000	50.000	100.000
IVA REPERCUTIDO	8.000	8.000	16.000
IVA SOPORTADO DEDUCIBLE	-4.000	-8.000	-8.000
IVA A INGRESAR	4.000	0	8.000
<b>TOTAL IVA GENERADO E INGRESADO</b>	<b>12.000</b>	<b>8.000</b>	<b>16.000</b>

La fila IVA GENERADO E INGRESADO recoge la suma entre el IVA SOPORTADO por la empresa cuando adquiere los distintos bienes y servicios que necesita para prestar el servicio y la cantidad ingresada por autoliquidación. En el primer caso soportó 8.000 de IVA y además ha de ingresar por el juego de la regla de la prorrata 4.000, en el segundo caso este segundo ingreso no se



produce, en el tercero *por mor* de una mayor base imponible se ha de producir un ingreso de 8.000 adicional, al que hay que sumar las 8.000 ya soportadas. Esto da como resultado una fuerte discriminación cuando se adquiere un servicio de una empresa subvencionada respecto a otra que lo preste repercutiendo en su totalidad el precio al consumidor final. Como se aprecia la normativa española no eliminaba del todo ese problema y se situaba en un punto intermedio entre la comunitaria y la que en puridad y desde un punto de vista de igualdad procedería.

En cuanto a la aplicación de la regla especial recordemos que esta funcionaba limitando el derecho en el momento que se perciban subvenciones de capital vinculadas a la financiación de determinados activos o servicios esta funcionaba de la siguiente manera. Supongamos que se compra un bien de activo cuyo coste fue 1.000, el vendedor repercute un IVA del 16%, esto es 160, suponiendo la percepción de una subvención de 500 determinamos que está subvencionada la compra en un 50% ello determina que la mitad del IVA soportado en la adquisición no resultaba deducible.

### I.3. FUNDAMENTACIÓN DE LA SENTENCIA

Los razonamientos en los que sustenta el Tribunal sus conclusiones suponen una aplicación directa y literal del Derecho comunitario, concretamente de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva.

El artículo 17, apartado 2, letra a), de la citada Directiva 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 17 establece lo siguiente:

*“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.”*

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.”* ( éstas últimas son las subvenciones vinculadas al precio).

Entre las apreciaciones realizadas por el Tribunal para justificar su decisión resaltamos las que contienen los apartados siguientes:

22. 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 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 al derecho a deducción incide en el nivel de 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.

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 sexta Directiva, al que está expresamente vinculado.

25. Las disposiciones del artículo 19, apartado 1, segundo guión, relativas a subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien o servicio suministrado y que no formen parte del base imponible del IVA, deben ser interpretadas a la luz del artículo 17, apartado 5 y este último precepto, afirma el Tribunal, 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, 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.

Para justificar su decisión en lo relativo a la norma especial limitativa del derecho a deducir cuando se perciban subvenciones de capital específicas señala:

27. Se establece un criterio de limitación del derecho a deducción que no está previsto en la Sexta Directiva.

28. Rechaza la alegación del Gobierno español según la cual la interpretación que hace del artículo 19 de la Sexta Directiva es más adecuada para garantizar el equilibrio en materia de competencia y, por tanto, el cumplimiento del principio de neutralidad del IVA. Señala que los Estados miembros están obligados a aplicar la Sexta Directiva aunque la consideren mejorable. Señala numerosa jurisprudencia que avala lo anterior y recalca que 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.

#### **1.4. LAS ALEGACIONES DEL GOBIERNO ESPAÑOL**

El Gobierno español para justificar la transposición al Derecho interno, en cuestión, de la Directiva, defiende la legalidad de las normas contenidas en los artículos 102 y 104 y considera que la Comisión, que actúa de demandante, realiza una interpretación literal de la Sexta Directiva y que no tiene en cuenta los objetivos que persigue dicha norma ni, en particular, el principio de neutralidad del IVA.

En apoyo de la posibilidad de aplicar la regla de la prorrata a los sujetos que perciban subvenciones no incluidas en el precio se alega que el artículo 19 de la Sexta Directiva al disponer 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, introdujo 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 a los sujetos pasivos totales.

Para justificar la regla especial limitadora del derecho a deducción cuando se perciban subvenciones de capital para financiar la adquisición de determinados bienes se apoya en el principio de neutralidad. 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 la ventaja añadida frente a sus competidores que no perciban subvenciones( 18). Se resalta en la defensa que esta norma sólo afecta a la deducción del IVA correspondiente al bien o servicio financiado con la subvención y no a la relativa al resto de los bienes o servicios adquiridos por el sujeto pasivo.

## **I.5. APLICACIÓN EN EL TIEMPO DE LA SENTENCIA**

En el número 20 de la sentencia se afirma que:

“Con carácter subsidiario, el Gobierno español solicita del 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 controvertidas y, por otra, en los trastornos que la sentencia del Tribunal de Justicia podría causar.

El Tribunal apreció, según figura en los números 29 y 30, no haber lugar la limitación solicitada:

29. Por lo que respecta a la limitación en el tiempo de los efectos de las sentencias 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, 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.

Termina afirmando: “ Pues bien, en este caso no existía tal incertidumbre. No procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.”

## **II. LA NORMATIVA A PARTIR DEL 1/1/2006: LA LEY 3/2006, DE MODIFICACIÓN DE LA LEY 37/1992 DEL IVA**

La Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea (BOE 30-3-2006), deja la normativa como estaba antes de la introducción de las limitaciones al derecho a deducir realizada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y del Orden Social, con efectos desde 1 de enero de 1988.

El legislador opta por no utilizar las subvenciones en cuestión como elemento que afecte al derecho a la deducción aún pudiendo continuar sin vulnerar la normativa comunitaria, en el caso de sujetos pasivos mixtos, incluyendo en el denominador de la prorrata las subvenciones percibidas cuando no estuviesen vinculadas al precio. No se podría haber mantenido en ningún caso la regla especial que limitaba el derecho a deducir al percibir subvenciones de capital específicamente destinadas a la financiación de bienes concretos.

*En la exposición de motivos de la Ley 3/2006 se justifica esta opción de la siguiente manera:*

*“Según se señala en la Sentencia, únicamente cabe la inclusión de las subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones en denominador de la prorrata cuando los empresarios o profesionales que las perciban estén obligados a su aplicación por realizar operaciones que generan el derecho a la deducción junto con otras que no lo generan. Esta es la facultad que*

*tienen los Estados miembros de acuerdo con el artículo 19 de la Sexta Directiva según se interpreta por el Tribunal de Justicia.*

*A pesar de lo anterior, no se considera razonable el mantenimiento de esta restricción en los términos en que se ha formulado. Por el contrario, se entiende preferible la eliminación de toda restricción el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, evitando de esta manera que la realización de operaciones limitativas del derecho a la deducción pueda traer como consecuencia una limitación desproporcionada en este derecho al incluir estas subvenciones en el denominador del prorata, cuando a falta de dichas operaciones no cabe la citada inclusión.”*

El calificar como desproporcionada la limitación al derecho a deducir parece justificarse en que a veces los sujetos pasivos del impuesto realizan operaciones exentas que son poco significativas dentro del total de operaciones que realizan y que suponen la calificación de sujeto pasivo mixto, pensemos en el caso de un empresario que financia la venta de sus bienes y por lo tanto realiza operaciones financieras habituales o en el que vende bienes inmuebles usados que utilizó en el proceso productivo sin renuncia a la exención. En puridad estaríamos ante un sujeto mixto al realizar estas operaciones, cuya entidad puede ser escasa, pero que le obligarían a incluir en el denominador de la prorata las subvenciones mientras que las anteriores operaciones no se incluirían por estar expresamente exceptuadas por el artículo 104 del cálculo. El legislador pudo haber optado por construir una regla de funcionamiento que perfilase estas posibles situaciones de limitación excesiva pero renunció a ello.

La Ley 3/2006 eliminó todo tipo de restricciones al derecho a deducir por causa de la percepción de deducciones no vinculadas al precio, ya sean éstas de capital o de explotación y para ello, esencialmente, suprime las partes de los artículos 102 y 104 que limitaban el derecho a la deducción por la percepción de subvenciones.

La aplicación en el tiempo de esta reforma la regula la disposición final segunda de la Ley 3/2006 que establece la entrará en vigor el día 1 de enero del 2006. Lo que conlleva que esta reforma no se puede aplicar a los períodos anteriores en los que estuvo vigente la normativa controvertida. A esos períodos será de aplicación la normativa anterior aunque tamizada con la interpretación que el Tribunal de Justicia hizo de la misma, que estudiaremos a continuación.

### **III. LA NORMATIVA APLICABLE A LOS PERÍODOS ANTERIORES AL EJERCICIO 2006**

Dado el carácter retroactivo de la Sentencia del TJCE de 6-10-2005, su doctrina debe ser aplicable a aquellas liquidaciones que no sean firmes, o que no estén prescritas, producidas en el período 1998 a 2005, ambos inclusive, y que fueron determinadas utilizando la normativa cuestionada.

Hay dos grandes cuestiones a resolver, una es delimitar la normativa aplicable, es decir definir la parte de la normativa española vigente en esos años que resulta conforme al Derecho Comunitario y como debe ser integrada con la doctrina que emana de la Sentencia y una segunda cuestión consistente en definir que actos de liquidación pueden ser revisables. En este sentido la Dirección General de Tributos dictó la Resolución de 2/2005, de 14 de noviembre, publicada en el BOE el 22 de noviembre de 2005 y la Agencia Tributaria una instrucción 10/2005, complementaria de la anterior, de fecha 30 noviembre de 2005 cuyos criterios son fundamentales para la resolución de estas cuestiones.

#### **III.1. INTEGRACIÓN DE LA NORMATIVA CON LA SENTENCIA**

La Dirección General de Tributos, después de analizar Sentencia del TJCE, establece las siguientes consideraciones que resumimos a continuación y que son construidas, esencialmente, partiendo de la legislación cuestionada y restringiendo la misma de acuerdo a la Sentencia aunque con alguna matización, que no parece que dimanen de la sentencia, que veremos mas adelante:

1. Únicamente cabe aplicar la regla de la prorrata cuando el sujeto pasivo realice operaciones que generen el derecho a deducción junto con otras que no lo originan. Solamente en este caso se puede incluir en el denominador el importe de las subvenciones percibidas no vinculadas al precio ya sean estas de capital o de otra naturaleza.
2. Se computarán en el ejercicio en que proceda su cobro y no cuando se devenguen, criterio que ya establecía la norma.
3. Claramente no es aplicable la regla especial que limitaba la deducción en el caso de percibir subvenciones de capital para la adquisición de activos concretos. Ahora bien, en el supuesto de que el sujeto pasivo que las perciba esté obligado a aplicar el procedimiento de la prorrata para calcular las deducciones, habrá de computar el importe de las mismas como si de subvenciones corrientes se tratase. Dicho sujeto podrá, excepcionalmente, imputar estas subvenciones por quintas partes en el año de su percepción y en los cuatro siguientes.  
Esta interpretación es totalmente acorde con la Sentencia , conviene señalar que se ha respetado el criterio de imputación que contenía el artículo 104 -2 permitiendo la imputación de la subvención de acuerdo al criterio de caja y no del devengo y, en segundo lugar, por quintas partes empezando en el ejercicio en que se hayan percibido y en los cuatro siguientes.
4. El artículo 104. Dos establecía una serie de subvenciones que no se integraban en la base imponible de la operación y que no se incluirían en el denominador de la prorrata por los preceptores. Estas eran las percibidas por centros especiales de empleo, las financiadas con cargo al Fondo de Europeo de Orientación y Garantía Agraria o con cargo al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca, las concedidas con la finalidad de financiara gastos de realización de actividades de investigación , desarrollo o innovación tecnológica. La Resolución, por si pudiese surgir alguna duda, señala en la consideración 2.<sup>a</sup> del punto VIII que no han de computarse en caso alguna estas subvenciones. Una interpretación en otro sentido parece que no sería posible pues esta excepción estaba ya contemplada en el artículo 104 con anterioridad a la sentencia.
5. Los empresarios que estén acogidos al régimen especial simplificado no tendrán limitación alguna en sus deducciones como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones.

### **III.2. TRATAMIENTO ESPECIAL DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS O INMOBILIARIAS NO HABITUALES**

El derecho a deducción en el IVA está construido bajo el principio de que el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios resulta deducible del repercutido en la medida que estos bienes y servicios se empleen en la realización de operaciones sujetas y no exentas, dando un tratamiento equivalente a las operaciones sujetas a las de exportaciones o entregas intracomunitarias, que sí dan derecho a deducción aun gozando de exención. Como consecuencia de lo anterior en el artículo 102-1 de la Ley 37/1992 se crea el mecanismo de solución de situaciones mixtas, entendiéndose por tales aquellas en las que el sujeto realiza operaciones sujetas junto con otras exentas y que no originan el derecho a deducir. Este mecanismo es el que se conoce como regla de la prorrata, regla que se debe aplicar cuando se realizan estos dos tipos de operaciones por un mismo sujeto, y la Ley no establece ninguna excepción de aplicación de esta regla cuando se cumple su presupuesto.

El artículo 104 de la Ley 37/1992 define los dos términos de la fracción que permiten calcular el porcentaje de prorrata, estableciendo las partidas que componen el numerador, fundamentalmente el valor de las operaciones que originan el derecho a deducir, y las del denominador en las que incluye las anteriores y las que no originan derecho a deducir y aquí excluye a unas determinadas por razón del principio de neutralidad, se trata de operaciones cuya inclusión podría desvirtuar el resultado de la prorrata. Las operaciones excluidas de computo en el denominador son operaciones exentas, fundamentalmente entregas y exportaciones de bienes de inversión que el sujeto pasivo haya utilizado en su actividad empresarial o profesional, y aquellas operaciones inmobiliarias o financieras

que no constituyan actividad habitual del sujeto pasivo, además de otras contenidas en el punto 2 del número uno del artículo 104. No excluía la Ley, en la redacción que estuvo vigente hasta 1996, a las subvenciones de capital o explotación, que en todo caso debían computarse en el denominador.

La Resolución crea, en la consideración 1.<sup>a</sup> de su punto VIII, una excepción al principio general de procedencia de aplicación de la regla de la prorrata establecido en el artículo 102-1 de la Ley 37/1992, al disponer que cuando un sujeto pasivo realiza operaciones financieras o inmobiliarias no habituales no resulta de aplicación la regla de la prorrata.

Resulta llamativa esta excepción pues la norma general de deducción permite deducir el IVA soportado si los bienes y servicios adquiridos se emplean en la realización de operaciones sujetas y no exentas, y las operaciones financieras, aun siendo no habituales, están exentas y las inmobiliarias en muchos casos también, por lo que su realización debería originar en todo caso la aplicación de la regla de la prorrata aunque su resultado, por la exclusión del computo en el denominador de esas partidas, fuese 100% lo cual no evita que si se perciben subvenciones estas deberían incluirse en el denominador de no ser por esta disposición interpretativa. Así, de acuerdo a la Resolución, parece que se aplicaría la regla de la prorrata, si se realizasen éstas operaciones y no hubiese concurrencia con la percepción de subvenciones no vinculadas al precio, al contrario y de concurrir con éstas no se aplicaría la regla, interpretación que parece poco consistente. En el primer caso se aplicaría regla de prorrata dando como resultado 100%, en el segundo caso no se aplicaría regla de prorrata y no existiría limitación alguna al derecho a deducir.

Señalar, por último, que en la Sentencia del TJCE que estamos comentando no hemos encontrado restricción que justifique esta interpretación. Hay que tener en cuenta que los sujetos que ahora van a percibir las devoluciones derivadas de la revisión de sus actos de liquidación no son los consumidores finales que fueron los que soportaron la repercusión del IVA, si admitimos que vía precios le han trasladado el efecto de la restricción que la norma cuestionada provocaba, la devolución del IVA la va a recibir el empresario que repercutió que no deja de estar en el medio de la relación entre la Administración tributaria y el destinatario último del impuesto, el consumidor.

### III.3. ACTOS DE LIQUIDACIÓN SUSCEPTIBLES DE REVISIÓN

Hemos comentado, al principio de este trabajo, que el TJCE dio a la sentencia efectos *ex tunc* y que el Derecho Comunitario tiene un efecto directo y una primacía sobre el Derecho interno por lo que hay que delimitar los efectos en el tiempo de esta sentencia. Habida cuenta de que los artículos de la Ley 37/1992 contrarios al Derecho Comunitario estuvieron vigentes en el período 1998 a 2005, ambos inclusive. La Resolución 2/2005 de la DGT, en su apartado VII realiza unas interesantes consideraciones respecto a este tema extraídas de diversas sentencias anteriores del propio TJCE que se pueden resumir en:

- Ante la inexistencia de una normativa comunitaria corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos y configurar el procedimiento que garantice la salvaguardia de los derechos que el Derecho Comunitario concede a los justiciables, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna ni que se haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por ordenamiento jurídico comunitario. Lo que conlleva aplicar los procedimientos internos de devolución de ingresos indebidos establecidos por la Ley General Tributaria.
- Permiten la aplicación de la normativa nacional referente a la prescripción en la medida que se debe garantizar la seguridad jurídica, uno de las bases en las que se apoya este mecanismo, admitiendo un plazo de 3 años como razonable. En el caso de España el plazo es todavía más amplio, de 4 años, por lo que entra dentro de los límites establecidos por la jurisprudencia comunitaria.

Establecido lo anterior, la Resolución comentada distingue:

- Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa y ésta ha devenido firme, en los que no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la LGT.

- Casos en los que se ha dictado una liquidación administrativa pero no ha devenido firme, en los cuales habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento.
- Otros supuestos, en lo que la solicitud deberá referirse a ejercicios no prescritos, más bien periodos no prescritos.

El último caso de los señalados será uno de los mas frecuentes y habrá que contar el plazo de 4 años desde el momento en que se formule la petición de devolución de ingresos indebidos y hasta el final del plazo de presentación de la autoliquidación, mensual o trimestral, que dio lugar al ingreso indebido. Todo ello sin perjuicio de las posibles interrupciones del computo del plazo de prescripción que pudiesen existir en cada caso de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 68 de la LGT.

Resaltar la obligación que tienen tanto las autoridades judiciales como las administrativas españolas de no aplicar el régimen declarado contrario al ordenamiento comunitario y de adoptar las medidas necesarias para que surta pleno efecto el Derecho Comunitario.

El efecto que la sentencia produce en los sujetos afectados es aumentar la deducción de las cuotas de IVA soportadas respecto al que ellos habían aplicado, de ahí se deriva que van a tener un interés en rectificar sus autoliquidaciones. Esta rectificación debe hacerla de oficio la Administración solamente cuando realice cualquier comprobación de las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo, sea ésta realizada por los órganos de gestión o de inspección, y también en el curso de un proceso de revisión sea esta efectuada por los órganos administrativos o económico-administrativos. Y también debe hacerla la Administración a instancias del sujeto pasivo, para lo cual puede utilizar cualquiera de los mecanismos que a continuación veremos.

### III.4. UN CASO ESPECIAL DE PRESCRIPCIÓN

La Instrucción núm. 10 de la Dirección General de la AEAT de 30/11/2005 establece en el número 3.º de la cuarta norma que:

*“ La prorrata definitiva de un ejercicio prescrito determinará la aplicación de la prorrata provisional en el ejercicio siguiente, prorrata que deberá ser objeto de regularización en los términos del artículo 105. cuatro de la LIVA, con independencia de que respecto de alguno o algunos de los periodos de liquidación previos de ese año natural haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.*

*No obstante lo anterior, respecto de dichos periodos prescritos, y sin perjuicio de lo dispuesto con carácter general en el art. 70.3 de la LGT, se podrán realizar las actuaciones de comprobación que resulten pertinentes en tanto en cuanto tengan incidencia en el último periodo de liquidación del años natural no afectado por la prescripción.”*

Veamos un caso de aplicación. Supongamos un sujeto que viene percibiendo subvenciones de explotación de forma continuada lo que provoca que en el año 2000 , prescrito en su totalidad, la prorrata definitiva fue del 50%, en el año 2001 vino aplicando la provisional y en el último trimestre determinó una prorrata del 80%. Los tres primeros trimestres del año 2001 están prescritos por haber pasado cuatro años desde el momento en que se plantea la petición, diciembre de 2005. Como consecuencia de la sentencia este sujeto no tiene que aplicar la regla de prorrata por lo que todo el IVA soportado es deducible. Con estos supuestos de partida analicemos como se resolvería la situación.

AÑO	PRORRATA		
	PROVISIONAL	DEFINITIVA	SENTENCIA
2000		50%	
2001	50%	80%	100%

Supongamos además que el sujeto ha realizado operaciones en las que ha repercutido el IVA al tipo del 16% por los siguientes importes:

	1 T	2 T	3 T	4 T
BASE IMPONIBLE	10.000	10.000	10.000	10.000
IVA REPERCUTIDO	1.600	1.600	1.600	1.600

El IVA soportado lo dedujo tomando como referencia la prorrata provisional en los tres primeros meses y practicando la regularización en el cuarto trimestre.

	1 T	2 T	3 T	4 T
IVA SOPORTADO	1.000	1.000	1.000	1.000
IVA SOPORTADO DEDUCIBLE	500	500	500	800
REGULARIZACIÓN 1º - 2º -3º TRIMESTRE				900
TOTAL IVA DEDUCIBLE	500	500	500	1.700

Las autoliquidaciones presentadas, teniendo en cuenta lo anterior, son:

DECLARACIONES PRESENTADAS	1 T	2 T	3 T	4 T	TOTAL
IVA REPERCUTIDO	1.600	1.600	1.600	1.600	6.400
IVA SOPORTADO DEDUCIBLE	-500	-500	-500	-1.700	-3.200
IVA A INGRESAR	1.100	1.100	1.100	-100	3.200

Con motivo de la Sentencia vemos que procede deducir el total del IVA soportado por no tener que utilizar la regla de prorrata. Vamos a analizar este supuesto valorando las dos posibilidades, una, que no esté prescrito ningún trimestre y, otra, que estén prescritos los tres primeros trimestres.

Primer caso:

	1 T	2 T	3 T	4 T	TOTAL
IVA REPERCUTIDO	1.600	1.600	1.600	1.600	6.400
IVA SOPORTADO DEDUCIBLE	-1.000	-1.000	-1.000	-1.000	-4.000
DIFERENCIA	600	600	600	600	2.400
CANTIDAD INGRESADA	1.100	1.100	1.100	-100	3.200
DEVOLUCIÓN PROCEDENTE	-500	-500	-500	700	-800

Vemos que procede devolver en los tres primeros trimestres, aquí se han producido ingresos indebidos en cada uno de los trimestres lo que determina el devengo de intereses de demora desde el momento en que se realizó el ingreso indebido. En el cuarto, por el contrario, hay que ingresar 700, los intereses se devengan a favor de la Hacienda Pública desde el momento en que debió realizarse el ingreso.

Segundo caso:

Suponiendo que están prescritos los tres primeros trimestres y aplicando una posible interpretación de la Instrucción que estamos comentando, según la cual rectificáramos el cuarto trimestre dejando los otros igual, acumulando la diferencia en este último, llegaríamos a la siguiente solución:

	1 T	2 T	3 T	4 T
IVA SOPORTADO	1.000	1.000	1.000	1.000
IVA SOPORT DEDUCIBLE	500	500	500	1.000
REGULARIZACIÓN 1º -2º- 3º TRIMESTRES				1.500
TOTAL IVA DEDUCIBLE	500	500	500	2.500



Vemos que se modifica la cantidad de IVA deducible del cuarto trimestre al aplicar una prorrata del 100% y arrastrar la corrección de los tres trimestres anteriores. Ello determina una cantidad a deducir por regularización de los tres primeros trimestres de 1.500 que se realiza en el 4.º T.

	1 T	2 T	3 T	4 T	TOTAL
IVA REPERCUTIDO	1.600	1.600	1.600	1.600	6.400
TOTAL IVA DEDUCIBLE	-500	-500	-500	-2.500	-4.000
DIFERENCIA	1.100	1.100	1.100	-900	2.400
CANTIDAD INGRESADA	1.100	1.100	1.100	-100	3.200
DEVOLUCIÓN PROCEDENTE	0	0	0	-800	-800

Habrà que pedir una rectificaci3n de la autoliquidaci3n presentada en la que se habìa pedido una devoluci3n de 100, habrà derecho al cobro de intereses de demora s3lo en el caso de que transcurran mas de seis meses desde que se present3 la solicitud de rectificaci3n sin que se hubiese realizado 3sta. La cantidad a devolver se concentra en el 4.º T, mientras que sino hubiesen estado prescritos los tres trimestres anteriores se modificarían las tres autoliquidaciones. El monto total coincide en uno y otro caso y totaliza 800 a devolver. En el primer caso se producen diferencias en los cuatro períodos de liquidaci3n, y en el segundo las diferencias se acumulan en el cuarto trimestre permaneciendo los otros inalterados.

### III.5. MECANISMOS PARA PROCEDER A LA CORRECCI3N

El contribuyente que hubiese visto limitado su derecho a deducci3n por haber aplicado las normas que ahora se han declarado contrarias al Derecho Comunitario podrà corregir sus autoliquidaciones, si estas no son firmes o no estàn prescritas, mediante los procedimientos que el ordenamiento vigente pone a su alcance. Partimos de la base que està normativa restringi3 su derecho a deducci3n por lo que lo resultarà de estas nuevas liquidaciones serà una cantidad a devolver o una mayor cantidad a compensar. Estos mecanismos son:

1. Solicitud de rectificaci3n de autoliquidaciones al amparo de la LGT.
2. Rectificaci3n de deducciones al amparo del artícuo 114 LIVA.
3. Interposici3n de reclamaciones o recursos.

1.º La LGT remite en su artícuo 221-4, al regular la devoluci3n de ingresos indebidos, al 120-3 que establece que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidaci3n ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrà instar la rectificaci3n de dicha autoliquidaci3n de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente. La regulaci3n de este procedimiento de devoluci3n de ingresos indebidos està contenida en el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, anterior a la vigente LGT. No cabrà la presentaci3n de una declaraci3n complementaria a las presentadas en la medida que 3stas originen una cantidad a devolver o un mayor derecho a compensaci3n puesto que el artícuo 122-2 de la LGT no lo permite.

Elegido este camino hay que ver es lo que ocurre con los intereses de demora. En este punto la LGT distingue en funci3n de si de la rectificaci3n de la autoliquidaci3n se deriva que el obligado tributario ingres3 una cantidad superior a la debida y de ello deriva la devoluci3n, en este caso el 120-3 remite al 32-2 de la LGT y la Administraci3n deberà abonar interés de demora desde la fecha en que se hubiera realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devoluci3n.

En otros casos, como por ejemplo, si de la rectificaci3n resulte una cantidad a devolver o a compensar superior a la solicitada en los períodos siguientes, el interés de demora procederà en la medida en que se produzcan retrasos por parte de la Administraci3n, se regula el devengo de los intereses en el artícuo 120-3.º que dispone que cuando la rectificaci3n de la autoliquidaci3n origine una devoluci3n derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administraci3n tributaria, està abonarà el interés de demora sobre el importe de la devoluci3n que proceda.



2.º El art. 114 de la LIVA. Según esta norma el propio sujeto pasivo puede rectificar sus deducciones cuando el importe de las mismas hayan sido determinadas incorrectamente. En su apartado 2.º establece una limitación temporal que resulta un poco confusa al aplicarla a este caso pues se refiere, en primer lugar, a un plazo a contar desde que se reciba el documento justificativo del derecho a deducir en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas, supuesto en el que no encajamos nuestra problemática. Tampoco encaja en el segundo supuesto contemplado que es a partir de que se hayan producido las circunstancias que determinan la modificación de la base imponible, pues no ha habido modificación de ésta. Ha habido modificación de la cantidad a deducir. Cabe todavía analizar el tercer supuesto en el que se afirma que la rectificación no podrá realizarse después de transcurrido un año desde la fecha de la expedición del documento justificativo del derecho a deducir por el que se rectifican dichas cuotas, no resulta tampoco de aplicación. No encontramos un plazo que limite la rectificación. Desde otra perspectiva resulta un poco extraño que el sujeto incorpore directamente mayores deducciones que procedan de períodos anteriores sin que exista un documento que lo motive aunque esté precepto contempla esta posibilidad al principio de su redacción pero luego no vuelve a hacer alusión posterior a la misma.

3.º La interposición de reclamaciones y recursos procederá contra las resoluciones de y sentencias de los distintos tribunales, que no hayan alcanzado firmeza, y que resuelvan situaciones de conflicto surgidos, fundamentalmente, como consecuencia de comprobaciones realizadas por los Órganos de Gestión o de Inspección en los que no se hayan tenido en cuenta los criterios de la sentencia y, por supuesto, de cualquier otra situación que haya motivado una reclamación.

Es fácil que ocurra que la rectificación de la primera autoliquidación aumentando la cantidad deducida no de derecho de sin mas a una devolución inmediata, sino que, habiendo optado el contribuyente por compensar en los siguientes períodos, el derecho a devolución aparezca varios períodos mas adelante, e incluso puede ocurrir que esta devolución no se hubiese producido por haberse generado en ejercicios próximos al de 2006.

Analicemos la posible exigencia de intereses de demora.

### **III.6. DEVENGO DE INTERESES DE DEMORA**

Esta materia está regulada por la LGT, y hay que partir de la base de que esta no es una cuestión procedimental por lo que es aplicable la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en todo caso.

La LGT distingue dos tipos de devoluciones, una, en el artículo 31 que se refiere a las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo en la que el devengo de intereses se produce cuando trascurra el plazo general de seis meses desde que se solicito la devolución sin que se hubiera ordenado el pago de la misma por causa imputable a la Administración tributaria, el interés se devenga desde la finalización de dicho plazo y hasta la fecha en la que se ordene el pago de la devolución. El segundo tipo está regulado en el artículo 32 y regula las devoluciones de ingresos indebidos, concepto que se restringe a aquellos supuestos en los que el sujeto ingresa una cantidad superior a la que le correspondía y no como en el caso anterior en que la devolución dimana de la propia construcción del impuesto, en el caso del IVA del juego de las dos fuerzas contrapuestas, el IVA soportado contrapuesto al repercutido. En este segundo caso el devengo de intereses se producirá desde la fecha en que se hubiera realizado el ingreso indebido y hasta la fecha en que se produzca la devolución.

Mas adelante el artículo 120 al hablar de las autoliquidaciones dispone que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de la misma y que cuando origine una devolución derivada de la normativa del tributo se devengarán intereses de demora de la misma manera que dispone el artículo 32, si, al contrario, motivo un ingreso indebido abonará la Administración tributaria intereses de demora en los términos señalados en el artículo 32 ya comentado.

La aplicación práctica de la doctrina anterior a los posibles casos que van a surgir los podemos resumir de la siguiente manera:

- Sujeto que aplicó la normativa española y tuvo que ingresar en el trimestre correspondiente una cantidad mayor que la que ahora resulta al poder deducirse una canti-



dad mayor de IVA soportado, supongamos que ingresó 100 en ese trimestre y solo debió haber ingresado 50. Se produjo un ingreso indebido y se devengan intereses a favor del sujeto desde el momento en que se produjo el ingreso.

- El mismo sujeto anterior pero resulta que le resultó una cantidad en el trimestre a compensar que después compensó en otros trimestres y finalmente resultó una cantidad a devolver, cantidad que se le devolvió en el ejercicio siguiente. En este caso el sujeto presentará una rectificación de las autoliquidaciones presentadas solicitando una cantidad mayor a devolver y el devengo de los intereses de demora se producirá desde el momento en que transcurran seis meses desde la presentación de la solicitud de rectificación. Esta solución es la que viene aplicando la Administración tributaria a supuestos similares, en este caso existe un importante matiz y es que el contribuyente actuó así en cumplimiento de una norma que ahora resulta nula y no por su culpa, lo cual podría dar lugar a posibles matizaciones en esta interpretación que, de momento no tenemos noticia que se hayan producido, pero, que podrían llegar más adelante por la vía jurisprudencial.
- Existen casos intermedios como uno en que resulta una cantidad a compensar en un trimestre que se compensa dos trimestres más adelante y además se produce en éste un ingreso. Al rectificar el primero sigue surgiendo un derecho a compensación, pero mayor que el originalmente declarado, lo que motiva que en alguno de los siguientes se tiene derecho a una devolución mayor que la inicialmente solicitada, o se tenía que haber ingresado una cantidad inferior.

### III.7. CONTABILIZACIÓN DE LA RECTIFICACIÓN

La rectificación de la cuota a deducir soportada determinará el nacimiento de un crédito frente a la Hacienda Pública cuya contrapartida ha de ser una cuenta de ingresos de tipo extraordinarios o una modificación de la valoración de los activos fijos si lo que supuso la menor prorrata de deducción, en su día, fue un aumento de los valores de los activos de la empresa. El efecto que produce en la contabilización de un gasto o la adquisición de un activo el no poder deducirse el IVA soportado es considerar esa parte como mayor gasto corriente o mayor valor de los bienes de inversión.

Recordemos que si adquirimos un elemento de inmovilizado, como por ejemplo una máquina, que nos cuesta 1.000, soportando un IVA de 160 y tenemos una prorrata del 50% procederíamos determinando, primero, el IVA deducible que cuantificaríamos en 80 y el resto lo aumentaríamos al valor del inmovilizado. Este es el tratamiento que establece el Plan General de Contabilidad en su parte quinta, norma valoración 15ª, lo que nos llevaría a efectuar la siguiente contabilización:

CUENTA	CÓDIGO	DEBE	HABER
MAQUINARIA	223	1.080	
HACIENDA PÚBLICA IVA SOPORTADO	472	80	
A TESORERÍA	570		1.160

El valor de IVA soportado deducible puede ser alterado en los cuatro ejercicios posteriores por variaciones en el porcentaje de prorrata, si se tratase de terrenos o edificaciones serían nueve años, como consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 107 de la Ley 37/1992, del IVA, que establece las normas para la regularización de los bienes de inversión. Supongamos, en el ejemplo que estamos manejando, que en el año siguiente la prorrata definitiva es del 100%, ello obligaría a efectuar una rectificación y se generaría un mayor derecho a deducir que calcularíamos dividiendo por 5 la diferencia entre 160 y 80; de esa operación resultaría 16. El PGC regula, en la norma de valoración 15ª señalada, el tratamiento que debe darse a estas modificaciones estableciendo que:

“No alterarán las valoraciones iniciales los ajustes en el importe del IVA soportado no deducible consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.”

El mantenimiento de la valoración inicial evita alterar las dotaciones a la amortización del bien efectuadas en los ejercicios anteriores. La contrapartida de estos ajustes serán las cuentas 634 o 639. Ajustes negativos o positivos en la imposición indirecta. En nuestro caso:

CUENTA	CÓDIGO	DEBE	HABER
HACIENDA PÚBLICA IVA SOPORTADO	472	16	
A AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA	639		16

La contabilización de un gasto corriente no motiva regularización posterior salvo la que se puede producir en un mismo ejercicio por diferencia entre la prorrata provisional y la definitiva, pero en cualquier caso no se altera el valor por el que se contabilizó el gasto inicialmente y cualquier diferencia que surja entre estas dos prorratas se ajusta con las cuentas 634 o 639.

Efectuado este preámbulo vamos a analizar como resolveremos la problemática contable que esta Sentencia provoca. Hay que partir de la base que va a dar lugar a un mayor IVA soportado deducible en todo caso, los sujetos habrán pedido la devolución en el año 2005 o en el 2006, la Administración devolverá ese dinero en un plazo breve. Ahora bien desde el momento en que se reclama habrá que contabilizarlo y aquí surgen dos cuestiones, una, a que ejercicio se debe imputar y, una segunda, como se debe contabilizar el ingreso. La primera de ellas aunque no está expresamente resuelta en el PGC por medio de una norma de valoración si lo está en su parte tercera, definiciones y relaciones contables, en sus cuentas 679 Gastos o pérdidas de ejercicios anteriores y 779 Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores, se acepta claramente el principio de que cualquier modificación de los gastos o ingresos contabilizados en ejercicios anteriores se imputa al ejercicio actual, con independencia de su importancia, pero clasificándose, en todo caso, como resultado extraordinario en la cuenta de Pérdidas y Ganancias y no se rectifican los estados contables correspondientes a ejercicios anteriores.

La segunda cuestión, como se debe contabilizar el ingreso fue objeto de una Consulta contestada por el ICAC con el n.º 4 del BOICAC n.º 64 (diciembre de 2005) utilizando como argumento principal para resolverla la definición de la cuenta 636. Devolución de impuestos, en esta cuenta se recoge el importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa, como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados a las cuentas del grupo 2. Se afirma que cuando las devoluciones sean exigibles se abonaran con cargo a la cuenta 4709 y al definir esta cuenta dispone que tratándose de devoluciones de impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas del grupo 2, serán éstas cuentas abonadas por el importe de la devolución. Esta cuenta del grupo 6 es de ingresos aunque parece de gastos, en la cuenta de Pérdidas y Ganancias aparece clasificada restando en la partida Tributos.

Utilizando los anteriores argumentos la consulta llega a la conclusión de que: “.. la empresa deberá ajustar el valor del inmovilizado por el importe del IVA soportado inicialmente no deducible, dando de baja asimismo el exceso de amortización que corresponda a dicho valor, lo que ocasionará el reflejo del correspondiente ingreso del ejercicio ..”.

Pondremos en práctica las normas anteriores utilizando siguiendo con el ejemplo de antes. Recordemos que se trata de una máquina adquirida en 1.000, con un IVA soportado de 160, adquirida el 1-1-2003, la prorrata en el momento de la adquisición fue del 50%, se amortiza al 10% anual con un criterio lineal y no hay valor residual. Como consecuencia de la aplicación de la STJCE la prorrata que hubiese tenido que aplicarse en dicho año es del 100 %. Partiendo de estos datos y como ya vimos mas arriba la máquina adquirió un valor contable de 1.060 y sobre este valor se calcularon las amortizaciones. De haber aplicado una prorrata del 100% el valor que hubiese adquirido la máquina habría sido de 1.000 procediendo la deducción integral del IVA soportado. Añadamos un supuesto de partida mas y es que la devolución se solicita a la AEAT el día 31 de diciembre de 2005. Rectifiquemos, primeramente, la valoración del bien.

CUENTA	CÓDIGO	DEBE	HABER
HACIENDA PÚBLICA, DEUDOR POR DEVOLUCIÓN IMPUESTOS	4709	80	
A MAQUINARIA	472		80



En segundo lugar, debemos rectificar las dotaciones al fondo de amortización realizadas:

AÑOS	2003	2004	2005
DOTACIONES UTILIZANDO COSTE ADQUISICIÓN 1.060	106	106	100
DOTACIONES UTILIZANDO COSTE ADQUISICIÓN 1.000	100	100	100
DIFERENCIA	6	6	0

Suponemos que en el año 2005 se calcula la dotación en el mes de diciembre y ya se realiza el cálculo a partir del nuevo valor. El asiento de ajuste que provoca esta rectificación es:

CUENTA	CÓDIGO	DEBE	HABER
AMORTIZACIÓN ACUMULADA DE MAQUINARIA	2823	12	
A INGRESOS Y BENEFICIOS DE EJERCICIOS ANTERIORES	779		12

Si lo que hubiese determinado la devolución fuese un IVA soportado asociado a la adquisición de un servicio, o de un bien, contabilizado como gasto corriente del ejercicio y no como inmovilizado que, por ejemplo, hubiese costado 100 con un IVA soportado de 16 del que sólo nos hubiésemos deducido 8 y ahora, dos años después, por efecto de la sentencia comentada tuviésemos derecho a una prorrata del 100% y se generase un derecho a la devolución de 8 la contabilización que haríamos sería:

CUENTA	CÓDIGO	DEBE	HABER
HACIENDA PÚBLICA, DEUDOR POR DEVOLUCIÓN IMPUESTOS	4709	8	
A DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS	636		8

### III.8. CRITERIOS DE IMPUTACIÓN EN LA IMPOSICIÓN PERSONAL

La Instrucción 10/2005 de la Dirección General de la AEAT de 30 de noviembre de 2005 establece en su número 5 los criterios que se han de seguirse por los sujetos pasivos afectados distinguiendo según tributen por Impuesto sobre Sociedades o por IRPF.

En el caso de que tributen por el Impuesto sobre Sociedades dispone que debe considerarse que estos sujetos pasivos obtienen un ingreso extraordinario susceptible de imposición por la cuantía del incremento de las cuotas de IVA soportado deducibles reconocidas por la Administración tributaria que debe imputarse *al año en se haya reconocido el derecho a la compensación o devolución del IVA soportado mediante acuerdo de la Administración.*

Cabe comentar que si el sujeto realiza la petición de rectificación debería en ese momento proceder a la imputación contable del derecho con independencia de los conflictos que puedan surgir en la tramitación posterior de la petición con la administración. Anteriormente hemos visto cuales eran los criterios contables de imputación del crédito que surge del derecho a la devolución que obligan a imputarlo en el ejercicio que se solicita y que ya hemos justificado. Solamente quedaría razonar si debe ser el ejercicio en que la Administración lo acuerda o en el que se solicita, que puede ser coincidente o no. Para resolver esto hay que pensar en el principio de devengo contable y según este debe ser cuando el sujeto considera que tiene derecho, esto es, en el ejercicio que realiza la rectificación. Por último, debemos analizar la posible aplicación del artículo 19 del TRLIS que establece que los ingresos se imputan al ejercicio en que se devenguen independientemente del ejercicio en que se contabilicen, podíamos preguntarnos cual es el ejercicio del devengo considerando dos posibilidades, una, cuando se adquirió el bien y aplicamos la prorrata en cumplimiento de una norma ahora declarada nula, y una segunda posibilidad, que es imputarla al ejercicio en que pedimos la devolución. A favor de la primera posibilidad encontramos pocos argumentos puesto que es difícil pensar en un devengo fiscal cuando existía una norma con rango de Ley que establecía la no deducibilidad de ese IVA.

Respecto al IRPF la Instrucción comentada dispone que cuando se trate de sujetos pasivos que no desarrollen una actividad económica a efectos de ese impuesto o que obtengan rendimientos que deban calcularse a través del régimen de estimación objetiva, la regularización del IVA producirá efectos sobre el IRPF *en el período a que se refiera dicha regularización*. Excepciona para este tipo de sujetos el criterio comentado anteriormente y obliga a retrotraerse al ejercicio en que se aplicó la norma anulada.

Para los no residentes sigue el criterio de imputar el ingreso en el ejercicio de reconocimiento del derecho a la compensación o devolución.



**SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA** (Sala Tercera)

de 6 de octubre de 2005 (\*)

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

En el asunto C-204/03,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 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. Malenovský 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 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al prever una prorrateo 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 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.

[...]

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, 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, 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, n.º 3.º 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, n.º 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 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, n.º 2.º, párrafo segundo, de la Ley 37/1992 limitan, de forma contraria a lo dispuesto en los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva, el derecho a la deducción del IVA.
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 atenderse 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 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 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 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 legislador, 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 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. Éste 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 prorata 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. pps. I-1883, apartado 18, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. pps. I-81, apartado 42).
24. A este respecto, debe advertirse que el artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorata de deducción», remite de forma expresa al artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva, al que está íntegramente vinculado.
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, 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 principio 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. pps. 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. pps. 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 del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al prever una 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.*



**Resolución 2/2005, de 14 noviembre. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO** (Vigente desde 13-12-2005)

DIRECCIÓN GENERAL TRIBUTOS

BOE 22 noviembre 2005.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6-10-2005.

El pasado 6 de octubre el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el Tribunal de Justicia en adelante, dictó sentencia en el Asunto C-204/03, relativo a la compatibilidad de diversos preceptos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo sobre este Impuesto. En particular, se analizaba la procedencia del establecimiento de limitaciones en el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA en lo sucesivo, cuando los empresarios o profesionales perciben subvenciones destinadas a la financiación de sus actividades y las mismas no forman parte de la base imponible de los bienes y servicios que comercializan.

La aplicación de esta Sentencia plantea diversas dudas, por lo que esta Dirección General, al objeto de establecer los criterios relevantes al respecto, ha considerado oportuno dictar esta Resolución.

I

El artículo 102 de la Ley 37/1992 establece los supuestos en los que ha de utilizarse la regla de prorrata para determinar el importe de las cuotas de IVA que tienen derecho a deducir los empresarios o profesionales.

Como señala este precepto, el citado mecanismo es aplicable cuando los sujetos pasivos, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, realizan simultáneamente operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no lo originan. Esta disposición es transposición al derecho interno del artículo 17.5 de la Sexta Directiva.

Una vez establecida la utilización de este mecanismo, el artículo 104 de la misma Ley contiene las reglas para la determinación de la prorrata de deducción. Este precepto es transposición del artículo 19 de la citada Directiva.

El mencionado artículo 102 de la Ley 37/1992 dispone que la prorrata es igualmente aplicable cuando los empresarios o profesionales reciben subvenciones destinadas a la financiación de sus actividades empresariales o profesionales y dichas subvenciones, conforme al artículo 78.dos.3º de la misma Ley, no forman parte de la base imponible de sus operaciones sujetas a tributación.

Este segundo supuesto de aplicación de la regla de prorrata es el que el Tribunal de Justicia, pese a reconocer su neutralidad, considera incompatible con la interpretación literal de la Directiva y, por tanto, entiende que no es conforme con el Derecho comunitario. Según el Tribunal, sólo en los casos previstos en el artículo 17.5 de la Sexta Directiva es cuando procede la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata de deducción. Por tanto, únicamente cuando el empresario o profesional que recibe la subvención realiza simultáneamente operaciones que le generan el derecho a la deducción y otras que no lo originan, ha de acudir a este procedimiento e incluir las subvenciones en el citado denominador.

Resulta procedente, para la interpretación del contenido de la Sentencia, determinar los supuestos en que, con independencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio, los empresarios o profesionales se encuentran obligados a la aplicación del mecanismo de prorrata para la cuantificación de sus cuotas deducibles. Así pues, hay que determinar, en la hipótesis de que el empresario o profesional no hubiera percibido las subvenciones de que se trate, si dicho empresario o profesional está obligado a aplicar el citado mecanismo de la prorrata para calcular sus deducciones o no es así. A partir de esta determinación puede resultar lo siguiente:

- 1.º El empresario o profesional no está obligado a aplicar el mecanismo de prorrata, ya que el total de las operaciones que realiza son operaciones que generan el derecho a la deducción. En tal caso, la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones no supondrá limitación alguna en el derecho a la deducción de dicho empresario o profesional.
- 2.º El empresario o profesional sí está obligado a aplicar el citado mecanismo. En este caso es cuando el hecho de percibir subvenciones podrá limitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por dicho empresario o profesional, atendiendo para ello a los criterios que se contienen en esta Resolu-



ción. Ésta es la conclusión a la que ha de llegarse a la luz de la sentencia a que se refiere esta Resolución y de la utilización hecha por España de la facultad que establece el artículo 19 en relación con el 17, ambos de la Sexta Directiva, en tanto en cuanto no se produzca una modificación legislativa en este particular en la que se pueda establecer un régimen diferente, en su caso.

A este respecto, el artículo 94 de la Ley 37/1992 señala las operaciones que generan el derecho a la deducción. Entre estas operaciones no se incluyen las operaciones exentas conforme al artículo 20.uno de la misma Ley, precepto en el que se regulan las denominadas exenciones limitadas, que reciben esta denominación precisamente porque los empresarios o profesionales que efectúan estas operaciones no pueden deducir las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos para su realización.

Por tanto, en la medida en que un empresario o profesional que recibe subvenciones que no forman parte de la base imponible de sus operaciones realiza igualmente operaciones exentas conforme al citado artículo 20.uno de la Ley 37/1992, dicho empresario o profesional deberá aplicar el mecanismo de la prorrata, en cualquiera de sus modalidades, para la cuantificación de las cuotas de IVA que puede deducir, incluyendo en tal caso el importe de las subvenciones percibidas en el denominador de su prorrata de deducción.

En relación con lo anterior, debe aludirse al artículo 104.tres de la Ley 37/1992, que establece una serie de operaciones que no se computan para el cálculo de la prorrata de deducción y que, en algunos casos, se puede tratar de operaciones exentas conforme al artículo 20 de esa misma Ley. En particular, han de citarse las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

Con excepción de los supuestos señalados en el párrafo anterior, la realización, por parte de un empresario o profesional, de cualquier operación exenta conforme al artículo 20.uno de la Ley 37/1992 le obliga a utilizar el mecanismo de la prorrata de deducción para la determinación del importe de sus cuotas deducibles. En tal caso, para el cálculo de dicho porcentaje, deberá computarse en el denominador el total de las subvenciones que se perciba por el empresario o profesional de que se trate y que no estén vinculadas al precio de sus operaciones.

Como única excepción a lo anterior, y conforme a lo dispuesto por el artículo 104.dos.2.º de la Ley 37/1992, no se computarán las subvenciones siguientes:

- a) Las destinadas a financiar operaciones no sujetas o exentas que generen el derecho a la deducción. En el caso de que un empresario o profesional reciba subvenciones que se destinen a estas finalidades sólo parcialmente, la parte de subvención que habrá de computar será únicamente la que se dirija a financiar el resto de sus operaciones. A estos efectos, se podrá utilizar cualquier elemento de juicio que permita la separación en lo que respecta al destino de las subvenciones percibidas, atendiendo, en caso de inexistencia de otro, al volumen relativo de las operaciones respectivas.
- b) Las percibidas por los Centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1982, de 7 de abril (RCL 1982, 1051; ApNDL 9798), cuando cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43.
- c) Las financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria (FEOGA). En el supuesto de que un empresario o profesional reciba subvenciones que procedan en parte del citado Fondo, la porción de subvención que habrá de computar será únicamente la que tenga un origen distinto.
- d) Las financiadas con cargo al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca (IFOP).
- e) Las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. A estos efectos, se considerarán como tales actividades y gastos de realización de las mismas los definidos en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 640, 801).

## II

En caso de que haya de procederse a la inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata de deducción conforme a los criterios señalados en el apartado anterior de esta Resolución, habrá que considerar la posibilidad de que el sujeto pasivo tenga sectores diferenciados en el desarrollo de su actividad o aplique la regla de prorrata especial.

A estos efectos, hay que tener en cuenta que el artículo 17.5 de la Sexta Directiva establece la aplicación del mecanismo de prorrata y regula las modalidades de la prorrata especial y de los sectores diferenciados como ajustes en las deducciones distintos al previsto por el procedimiento de prorrata general.

Los sectores diferenciados se definen por el artículo 9.1.º c) de la Ley 37/1992, pero su alcance en cuanto al derecho a la deducción se establece por el artículo 101 de la misma Ley. Conforme al apartado uno de este último artículo, los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

Tratándose de un empresario o profesional que esté obligado a aplicar la regla de prorrata conforme a lo dicho anteriormente y que, a la vez, realice sus actividades en sectores diferenciados, habrá que proceder de la siguiente manera:

- 1.º Deberá especificarse a qué sector diferenciado corresponden las operaciones exentas que obliguen al empresario o profesional a aplicar la regla de prorrata para calcular sus deducciones.
- 2.º Tratándose de sectores diferenciados en los cuales el derecho a la deducción sea pleno, no procederá aplicar limitación alguna en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones que no formen parte de la base imponible de las operaciones.
- 3.º En el cálculo de la prorrata de deducción del sector o sectores diferenciados en los cuales el derecho a la deducción no sea pleno, deberá computarse el importe de las subvenciones percibidas para la financiación de las actividades realizadas en su desarrollo.
- 4.º En el caso de que el empresario o profesional que percibe la subvención la destine simultáneamente a financiar actividades correspondientes a varios sectores diferenciados con un régimen distinto conforme a lo que se acaba de señalar, deberá determinarse la parte de subvención que se destina a la financiación de cada una de esas actividades, computando para el cálculo de la prorrata de deducción únicamente la parte proporcional que corresponda a las actividades incluidas en sectores diferenciados en los que sea preceptivo el cálculo de la prorrata para la determinación de sus cuotas deducibles.
- 5.º Finalmente, en cuanto al cálculo de la prorrata de deducción de los bienes y servicios de utilización común en el conjunto de la actividad, deberá computarse el total de las subvenciones percibidas que no formen parte de la base imponible de las operaciones y se destinen a financiar la citada actividad.

En el supuesto de que el sujeto pasivo aplique la regla de prorrata especial para el cálculo de sus deducciones, y en atención al artículo 103 de la Ley 37/1992, habrá que considerar la utilización de los bienes o servicios cuyas cuotas se pretende deducir, en relación con lo cual se pueden dar las siguientes situaciones:

- 1.ª Bienes o servicios de utilización exclusiva en operaciones que generan el derecho a la deducción, en cuyo caso las cuotas soportadas en su adquisición serán plenamente deducibles.
- 2.ª Bienes o servicios de utilización exclusiva en operaciones que no generan el derecho a la deducción, supuesto en el cual las cuotas soportadas en su adquisición no son deducibles en medida o cuantía algunas.

Tanto en este caso como en el anterior la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones carece de efecto.

- 3.ª Bienes o servicios que se utilicen de forma indistinta en el conjunto de la actividad, para los cuales la deducción de las cuotas soportadas se determinará mediante la aplicación del procedimiento de prorrata. En tal caso, serán de aplicación las consideraciones que se han expuesto en el apartado anterior, tanto en lo que se refiere a la procedencia de la aplicación de este procedimiento como en lo relativo a la forma de inclusión de las subvenciones percibidas en los términos de la prorrata.

### III

El segundo aspecto que se aborda por el Tribunal de Justicia es la procedencia de 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.

El Tribunal declara expresamente la improcedencia de esta limitación. Por tanto, 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, conforme a los criterios contenidos en los anteriores apartados de esta Resolución.

En consecuencia, el importe de las citadas subvenciones habrá de computarse exactamente en los mismos supuestos que las subvenciones corrientes, tomando el total de su importe, sin más excepciones que las que se señalaron con anterioridad. Hay que tener en cuenta, no obstante, que el artículo 104.dos.2.º de la Ley 37/1992 regula 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. Considerando que esta medida pretende atenuar el efecto en las deducciones de la percepción de este tipo de subvenciones y resulta, por tanto, más favorable para los contribuyentes, éstos podrán optar entre computar en el denominador de su prorrata las subvenciones de capital en el ejercicio en que se perciban o, alternativamente, en éste y en los cuatro siguientes.

#### IV

Para cualquiera de los supuestos que se han señalado en los apartados anteriores las subvenciones se computarán, en su caso, en el año en que se perciban. Las liquidaciones del tributo conforme a los criterios señalados, que han de efectuarse en los supuestos que se señalan en el apartado VII de esta Resolución, habrán de dictarse conforme al criterio de imputación temporal que se acaba de señalar.

La inclusión de las subvenciones en el denominador de la prorrata en los términos anteriores puede incidir en las regularizaciones de deducciones que hay que efectuar conforme a los artículos 105 y siguientes de la Ley 37/1992. Para la determinación de esta incidencia, y con respecto a todas las liquidaciones que hayan de practicarse, deberá procederse conforme a los criterios señalados en los apartados anteriores de esta Resolución.

#### V

Un supuesto específico que, en cierto modo, se aparta de los anteriores es el relativo a los empresarios acogidos al régimen especial simplificado. Para ellos, los artículos 123.uno.C) de la Ley 37/1992 y 38.2 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RCL 1992, 2834 y RCL 1993, 404), establece que la percepción de subvenciones de capital destinadas a financiar la adquisición de bienes y servicios en virtud de operaciones sujetas y no exentas minorará directamente el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por dicha adquisición. Fuera de este supuesto, la percepción de otro tipo de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones no supone limitación alguna en el derecho a la deducción del IVA por parte de dichos empresarios o profesionales.

En la medida en que esta limitación directa del derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones de capital ha sido declarada incompatible con el Derecho comunitario por el Tribunal de Justicia, no procede continuar con su aplicación. Igualmente, considerando que la normativa del impuesto no establece limitación alguna derivada de la percepción de subvenciones distinta de la que se acaba de señalar, hay que concluir que estos empresarios o profesionales no tendrán limitado el derecho a la deducción de las cuotas que soporten como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de sus operaciones.

#### VI

Cuanto se ha señalado en los apartados anteriores es independiente del tratamiento correspondiente a las subvenciones que, por considerarse directamente vinculadas al precio de las operaciones, forman parte de la base imponible del tributo. Dichas subvenciones, como el resto de magnitudes que conforma la base imponible de este tributo, han de computarse para el cálculo de la prorrata de deducción, incluyéndolas en sus términos en función de la naturaleza de las operaciones de cuya base imponible formen parte. En particular, si se trata de subvenciones directamente vinculadas al precio de operaciones exentas, conforme al artículo 20 de la Ley 37/1992, deberán incluirse en el denominador de la prorrata de deducción del empresario o profesional que las perciba, al igual que el resto de la contraprestación de dichas operaciones.

#### VII

Finalmente, se plantea la cuestión del efecto temporal de la Sentencia. A este respecto, debe señalarse que la sentencia que se analiza, de forma expresa (apartado 31), manifiesta que no se aplica la posibilidad excepcional de limitar sus efectos en el tiempo.

Por tanto, hay que remitirse a los efectos generales de la jurisprudencia comunitaria en el tiempo para conocer el alcance de la sentencia en cuestión. El mismo Tribunal de Justicia viene afirmando, en aplicación del «efecto directo» y «primacía» del Derecho comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado miembro tiene efectos «ex tunc». Además, el Tribunal de Justicia ha señalado que la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen incompatible y, por otra, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario (sentencias de 22 de junio de 1989 [TJCE 1989, 149] Fratelli Constanzo 103/88 Rec. pp. 1839, apartado 33 y de 19 de enero de 1993 [TJCE 1993, 8], Comisión/Italia, C-101/91, Rec. P-I-191, apartado 24).

Por otra parte, en cuanto a la cuestión de la devolución de los ingresos indebidamente pagados, el Tribunal de Justicia ya ha indicado en reiteradas ocasiones que ante la inexistencia de una normativa comunitaria corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar los órganos jurisdiccionales competentes y configurar la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario concede a los justiciables, siempre que, por una parte, dicha regula-



ción no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni, por otra parte, haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad) (sentencias de 15 de septiembre de 1988, Edis, C-231/96, Rec. pps. I-4951, apartado 34 y de 17 de junio de 2004, Recheio-Casch & Carray, C-30/02, aún sin publicar, apartado 17).

Ahora bien, el hecho de que la sentencia deba aplicarse con efectos «*ex tunc*» y conforme a los procedimientos internos de devolución de ingresos indebidos, no significa que dicha aplicación deba realizarse sin límite alguno. Es más, el propio Tribunal ha reconocido expresamente dichos límites y, en concreto, la posibilidad de denegar la revisión de lo actuado cuando haya transcurrido un plazo razonable de prescripción. Así, la sentencia de 17 de noviembre de 1998, Aprile, C-228/96, Rec. pps. I-7141, apartado 19, reconoce expresamente la compatibilidad con el Derecho comunitario de la fijación de plazos preclusivos para reclamar en aras de la seguridad jurídica, reconociendo expresamente que un plazo nacional de preclusión de tres años a partir de la fecha del pago impugnado parece razonable. En semejante sentido se pronuncian las sentencias de 9 de febrero de 1999, Dilexport, C-343/96, Rec. pps. I-579, apartado 26, o la de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. pps. I-6325, apartados 34 y siguientes. Es más, estas sentencias admitirían que la normativa nacional redujera los plazos en que puede reclamarse la devolución de las cantidades pagadas, infringiéndose el Derecho comunitario, si se reúnen determinadas circunstancias como es que dicha normativa no esté específicamente dirigida a limitar los efectos de la sentencia, que establezca un plazo suficiente para reclamar el ingreso indebido y que no tenga realmente un alcance retroactivo.

La aplicación de estos límites al presente caso en relación con las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones -a las que ha de aplicarse la normativa interna común a todos los casos y que, por tanto, no ha sido creada especialmente para la ejecución de esta sentencia ni por ello puede calificarse en ningún momento como más gravosa que la normativa general- puede sintetizarse de la siguiente forma:

- 1.º Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme. En tal caso no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 2.º Casos en los que se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme, en los cuales habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento.
- 3.º En cualquier otro supuesto la solicitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos. Así se desprende del artículo 66 de la Ley General Tributaria, que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción.

Como conclusión final, ha de afirmarse que la sentencia tiene un efecto retroactivo limitado a las situaciones jurídicas a las que le sea aplicable y respecto de las que no haya cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes.

## VIII

En consecuencia con todo lo anterior, esta Dirección General entiende ajustadas a derecho las siguientes consideraciones:

- 1.ª Únicamente corresponde aplicar el procedimiento de prorrata para el cálculo de las deducciones de los empresarios o profesionales cuando éstos realizan a la vez operaciones que generan el derecho a la deducción y otras que no lo originan.

A estos efectos, hay que tener en cuenta que las operaciones exentas conforme al artículo 20.uno de la Ley 37/1992 no generan el derecho a la deducción, por lo que su realización obliga a la aplicación del citado procedimiento. Como única excepción, deben citarse las operaciones financieras o inmobiliarias no habituales para el empresario o profesional.

Solamente en el caso de que deba aplicarse el mecanismo de la prorrata de acuerdo con los criterios anteriores, habrán de computarse las subvenciones percibidas para financiar la actividad empresarial o profesional no vinculadas al precio de las operaciones.

- 2.ª Como excepción al punto anterior, no han de computarse en caso alguno las subvenciones siguientes:
  - a) Las destinadas a financiar operaciones no sujetas o exentas que generen el derecho a la deducción.
  - b) Las percibidas por los Centros especiales de empleo regulados por la Ley 13/1982, de 7 de abril, cuando cumplan los requisitos establecidos en el apartado 2 de su artículo 43.
  - c) Las financiadas con cargo al Fondo Europeo de Orientación y Garantía Agraria (FEOGA).



- d) Las financiadas con cargo al Instrumento Financiero de Orientación de la Pesca (IFOP).
- e) Las concedidas con la finalidad de financiar gastos de realización de actividades de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. A estos efectos, se considerarán como tales actividades y gastos de realización de las mismas los definidos en el artículo 35 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- 3.<sup>a</sup> En caso de que un empresario o profesional tenga sectores diferenciados en el desarrollo de su actividad o aplique la prorrata especial para la determinación de sus deducciones, deberá aplicar los criterios que se contienen en el apartado II de esta Resolución, considerando que únicamente se incluirán las subvenciones en el denominador de la prorrata cuando los bienes y servicios por cuya adquisición se haya soportado el tributo se utilicen en operaciones o actividades en las que, al margen de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, el derecho a la deducción no es pleno.
- 4.<sup>a</sup> En el caso de que se perciban subvenciones de capital no cabe la aplicación de limitación directa alguna en el derecho a la deducción. No obstante, y supuesto que el empresario o profesional que las perciba esté obligado a aplicar el procedimiento de la prorrata para calcular sus deducciones, habrá de computar el importe de las mismas como si de subvenciones corrientes se tratase. Dicho empresario o profesional podrá, excepcionalmente, imputar estas subvenciones por quintas partes en el año de su percepción y en los cuatro siguientes.
- 5.<sup>a</sup> Las subvenciones se computarán en el ejercicio en que se proceda a su cobro, efectuándose, cuando proceda, los ajustes que correspondan según los artículos 105 y siguientes de la Ley 37/1992.
- 6.<sup>a</sup> Los empresarios que estén acogidos al régimen especial simplificado no tendrán limitación alguna en sus deducciones como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones.
- 7.<sup>a</sup> Cuanto se ha señalado en los ordinales anteriores es independiente del tratamiento que corresponda a las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, que serán consideradas como mayor base imponible de las mismas, con las consecuencias que se deriven a estos efectos según generen el derecho a la deducción o no sea así.
- 8.<sup>a</sup> En cuanto al efecto temporal de la sentencia, hay que distinguir:
- a) Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme, en los que no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria.
- b) Casos en los que se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme, en los cuales habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento.
- c) Otros supuestos, en los que la solicitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos, como se señala en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, precepto que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.  
*Autores:* José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.  
*Autor:* Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.  
*Autor:* Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.  
*Autora:* Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.  
*Autores:* Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.  
*Autores:* Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.  
*Autor:* Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.  
*Autores:* Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.  
*Autor:* Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).  
*Autora:* M.<sup>a</sup> Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.  
*Autores:* Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.  
*Autor:* José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.  
*Autores:* Javier Martín Fernández y M.<sup>a</sup> Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.  
*Autor:* Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.  
*Autora:* Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.  
*Autor:* Emilio Albi Ibáñez.

## 2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.  
*Autora:* Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.  
*Autores:* Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.  
*Autor:* Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.  
*Autores:* Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).  
*Autoras:* Rocío Sánchez Lissén y M.<sup>a</sup> José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.  
*Autor:* Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.  
*Autora:* Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.  
*Autores:* Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.  
*Autor:* Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.  
*Autor:* Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.  
*Autor:* Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.  
*Autora:* Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.  
*Directores:* Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.  
*Autores:* Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.  
*Autores:* Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.  
*Autores:* Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.  
*Autor:* José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autor:* Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.  
*Autores:* María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.  
*Autor:* Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).  
*Autores:* Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)  
*Autor:* Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.  
*Autores:* José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

## 2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.  
*Autor:* Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.  
*Autor:* Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.  
*Autor:* Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.  
*Autor:* Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.  
*Autora:* Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.  
*Autor:* Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.  
*Autores:* José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.  
*Autor:* Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.  
*Autor:* Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.  
*Autores:* Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.  
*Coord.:* Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.  
*Autores:* Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.  
*Autora:* M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.  
*Autora:* María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe “Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)”.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.  
*Autores:* José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.  
*Autor:* Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.  
*Autores:* Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.  
*Autores:* Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.  
*Autor:* Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.  
*Autores:* Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.  
*Autor:* Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.  
*Autora:* Roberta Poza Cid.

## 2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.  
*Autor:* Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.  
*Autor:* Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.  
*Autor:* Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.  
*Autor:* Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.  
*Autores:* María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.  
*Autor:* Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.  
*Autor:* John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.  
*Autores:* Fidel Picos Sánchez, María Antiqueira Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.  
*Autores:* Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.  
*Autora:* Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.  
*Autora:* Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.  
*Autor:* Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.  
*Autor:* Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.  
*Autor:* Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.  
*Autora:* Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.  
*Autores:* Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.  
*Autores:* Miguel Angel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.  
*Autora:* María del Mar López Pérez.
- 28/5 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 29/5 La educación fiscal en España.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.<sup>a</sup> Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.  
*Autor:* Teodoro Cordón Ezquerro.

## 2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.  
*Autor:* Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.  
*Autora:* Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.  
*Autora:* María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.  
*Autora:* María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública ¿Política de género? Buscando caminos.  
*Autoras:* M.<sup>a</sup> José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.  
*Autor:* César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.  
*Autores:* José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.  
*Autor:* Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.  
*Autores:* Emilio Fintela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.  
*Autor:* Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.  
*Autor:* Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.  
*Autores:* José Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galan Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.  
*Autores:* Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.  
*Autor:* Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.  
*Autora:* María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.  
*Autor:* Carlos Suárez Mosquera.