

Conclusions

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. L.M. POIARES MADURO

presentadas el 10 de marzo de 2005(1)

Asunto C-204/03

Comisión de las Comunidades Europeas

contra

Reino de España

«IVA – Limitación del derecho a deducción – Subvenciones»

1. El presente recurso, interpuesto con arreglo al artículo 226 CE, tiene por objeto que se 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 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 (2) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), al limitar el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los sujetos pasivos que reciben subvenciones para financiar sus actividades.

I.Marco jurídico y procedimiento administrativo previo A. Normativa comunitaria

2. El artículo 17 de la Sexta Directiva regula el nacimiento y el alcance del derecho a deducción. A tenor de su apartado 5:

«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.

[...]».

3. El artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva fija la fórmula para el cálculo de la prorrata de deducción en los términos siguientes:

«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.

[...]».

4. El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva prevé, en relación con las operaciones realizadas en el interior del país, 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».

B. Normativa nacional

5. De los autos se desprende que la Ley española nº 37/1992, de 28 de diciembre de 1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, fue modificada por la Ley nº 66/1997, de 30 de diciembre de 1997 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), con el fin de establecer determinadas limitaciones al carácter deducible del IVA soportado por los empresarios o profesionales beneficiarios de subvenciones que se destinen a financiar sus actividades empresariales o profesionales y no integren la base imponible de las operaciones gravadas.

6. Tras su modificación, el artículo 102, apartado 1, de esta Ley dispone lo siguiente: «La regla de prorata 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 prorata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo».

7. A tenor del artículo 104, apartado 2, de la misma Ley:

«[...] Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorata, 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.

[...]».

C. Procedimiento administrativo previo

8. El 21 de mayo de 1999, la Comisión de las Comunidades Europeas envió al Reino de España una solicitud de información con respecto a la interpretación del artículo 104 de la Ley del IVA. El Reino de España respondió mediante un escrito de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda fechado el 14 de junio de 1999. La Comisión no consideró satisfactoria la respuesta de las autoridades españolas, por lo que les remitió, el 20 de abril de 2001, un escrito de requerimiento y posteriormente, el 27 de junio de 2002, un dictamen motivado. En estos escritos la Comisión reprochaba al Reino de España el incumplimiento de las obligaciones que le incumben en virtud de la Sexta Directiva, al mantener en vigor las disposiciones citadas de los artículos 102 y 104 de su Ley del IVA. Mediante escrito de 20 de septiembre de 2002, el Reino de España justificó parcialmente el mantenimiento de su normativa. Como consecuencia de dicha postura, la Comisión interpuso el presente recurso.

II. Apreciación A. Sobre la compatibilidad con la Sexta Directiva del artículo 102 de la Ley del IVA

9. La disposición en cuestión conlleva una limitación del derecho a deducción de cualquier sujeto pasivo que reciba subvenciones destinadas a financiar sus actividades empresariales o profesionales, consistente en la aplicación de una prorata cuyo denominador incluya dichas subvenciones.

10. Esta ampliación del ámbito de aplicación de la regla de prorata es claramente contraria a la Sexta Directiva. En efecto, de los términos inequívocos de su artículo 17 se desprende que sólo cabe aplicar la prorata de deducción prevista en el artículo 19 de dicha Directiva a una categoría concreta de sujetos pasivos. Se trata de los sujetos pasivos «mixtos», que son los que efectúan indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho. Por consiguiente, no puede aplicarse la prorata a los sujetos pasivos «totales», que son los que realizan únicamente operaciones con derecho a deducción.

11. Sin embargo, el Gobierno español sostiene que el artículo 19 de la Sexta Directiva puede ser objeto de una aplicación autónoma. Considera, por ello, que es posible aplicar la prorata en circunstancias distintas de las establecidas en el artículo 17 de la Sexta Directiva.

12. Debe rechazarse tal interpretación. Con arreglo a los términos en que está redactado el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, la prorata de deducción se aplica cuando concurren las circunstancias previstas en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de dicha Directiva. Por consiguiente, no pueden disociarse ambos artículos. El ámbito de aplicación del artículo 19, apartado 1, se circunscribe exactamente al del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, que lo define claramente como el de los «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». (3)

13. A mayor abundamiento, la citada interpretación es contraria al espíritu del sistema armonizado del IVA al que se refiere la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Se ha afirmado que, «a falta de cualquier otra disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a deducción conferido a los sujetos pasivos, este derecho debe ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores [...]». Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva». (4) Pues bien, la aplicación de la prorata a todos los sujetos pasivos que reciban subvenciones tiene precisamente como consecuencia la limitación del derecho a deducción en casos distintos de los previstos por la Directiva.

14. El Reino de España sugiere, no obstante, que su interpretación es más equitativa y más apropiada para fomentar la igualdad de condiciones de competencia entre los operadores económicos. Alega que el sistema propugnado por la Comisión es contrario a la equidad, puesto que, con arreglo al mismo, los sujetos pasivos mixtos son los únicos que soportan esta limitación del derecho a deducción, de la que, por el contrario, escapan los sujetos pasivos totales beneficiarios del mismo tipo de subvenciones. El Reino de España añade que tal sistema provoca el falseamiento de la competencia, al otorgar ventajas adicionales a los sujetos pasivos subvencionados.

15. No pueden acogerse estas alegaciones. En primer lugar, debe recordarse, como hace la Comisión, que la inclusión en la prorata de deducción de las subvenciones que no estén vinculadas al precio es solamente, a tenor del artículo 19 de la Sexta Directiva, una facultad otorgada a los Estados miembros. El Reino de España puede perfectamente no hacer uso de dicha facultad y evitar de esta forma las consecuencias negativas que le atribuye. En segundo lugar, resulta acreditado que esta facultad se introdujo en la Sexta Directiva para evitar que un organismo subvencionado, que no tenga vocación de realizar operaciones gravadas, pudiese obtener la devolución del IVA mediante el ejercicio de una actividad sujeta al impuesto meramente simbólica. Habida cuenta de la finalidad para la que se estableció, no cabe ampliar el ámbito de aplicación de esta facultad ni utilizarla como fórmula de carácter general destinada a equiparar las condiciones de competencia

16. Por último, y en cualquier caso, las autoridades nacionales no están facultadas para modificar un texto claramente redactado. Las disposiciones del artículo 17 de la Sexta Directiva señalan con precisión los requisitos para que nazca el derecho a deducción, su alcance y las limitaciones que pueden afectarle. Como ya ha tenido ocasión de declarar el Tribunal de Justicia, estas disposiciones «no dejan a los Estados miembros ningún margen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación». (5) En tales circunstancias, es necesario que las limitaciones del derecho a deducción se apliquen de manera uniforme en todos los Estados miembros. (6)

B. Sobre la compatibilidad con la Sexta Directiva del artículo 104 de la Ley del IVA

17. La disposición enjuiciada limita el derecho a deducción de determinados sujetos pasivos beneficiarios de subvenciones mediante una mera reducción de la cuantía de la deducción de IVA aplicable.

18. Tal disposición es, sin lugar a dudas, incompatible con lo dispuesto por la Sexta Directiva.

19. Como se desprende de las explicaciones anteriores, la limitación del derecho a deducción por causa de la concesión de subvenciones no vinculadas al precio sólo afecta, a tenor de los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva, a los sujetos pasivos mixtos y, en lo que a éstos se refiere, puede aplicarse únicamente con arreglo a la fórmula de la prorata prevista en el artículo 19. En este sentido, la Ley del IVA se extralimita doblemente: por una parte, amplía el ámbito de aplicación de dicha limitación a sujetos pasivos no incluidos en el mismo y, por otra, impone a los que sí lo están una limitación al margen de la fórmula establecida en la Sexta Directiva.

20. Pues bien, debe recordarse que es jurisprudencia reiterada que «sólo se permiten excepciones [al derecho a deducción] en los casos previstos expresamente por la Directiva». (7)

21. El Reino de España insiste, a este respecto, en sus alegaciones basadas en la equidad económica y en la necesidad de evitar el falseamiento de la competencia. Sin embargo, como ha tenido ocasión de recordar el Tribunal de Justicia, aunque el régimen de deducción del IVA establecido por el legislador comunitario no sea perfecto, no existe, en cualquier caso, posibilidad alguna de establecer excepciones al mismo ni de eludir su aplicación. (8) Lo mismo sucede con el régimen de limitación del derecho a deducción. Se prohíbe a los Estados miembros la creación de limitaciones al margen de las opciones previstas en la Directiva aunque, en determinadas ocasiones, dichas limitaciones pudieran resultar económicamente justificadas. (9) De no ser así, se estaría menoscabando el objetivo de armonización que persigue la Sexta Directiva.

III. Efectos de la sentencia por incumplimiento en el tiempo

22. Con carácter subsidiario, el Reino de España solicita al Tribunal de Justicia que, si estima que se ha producido un incumplimiento, limite en el tiempo los efectos de su sentencia.

23. 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 disponer que sus sentencias sólo produzcan efectos en el futuro. Tal posibilidad, aplicable en principio en materia prejudicial, no ha sido descartada en lo que respecta a una sentencia dictada sobre la base del artículo 226 CE. (10)

24. Pero 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. (11) Pues bien, es evidente que las disposiciones comunitarias pertinentes en el presente asunto no ofrece dudas en cuanto a su correcta interpretación. El Reino de España no podía ignorar que su normativa era incompatible con las disposiciones de la Sexta Directiva.

25. Procede, por tanto, rechazar la solicitud de que se limiten en el tiempo los efectos de la sentencia que debe dictarse en este asunto.

IV. Conclusión

26. A tenor de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que declare que:

«El Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 17 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, al limitar el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido con arreglo a lo establecido en los artículos 102, apartado 1, y 104, apartado 2, de la Ley nº 37/1992, de 28 de diciembre de 1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión modificada por la Ley nº 66/1997, de 30 de diciembre de 1997.»

1 – Lengua original: portugués.

2 – DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

3 – Debe señalarse, en este sentido, que el Conseil d'État (Consejo de Estado francés) ha declarado, en este sentido, que la prorrata de deducción del IVA con inclusión de las subvenciones recibidas sólo es aplicable, con arreglo al Derecho nacional interpretado de conformidad con el Derecho comunitario, a los sujetos pasivos que efectúen indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho (resolución de 26 de noviembre de 1999, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac, dictada con conclusiones conformes del comisario del Gobierno Courtial).

4 – Sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1), apartado 16; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 18; de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 27, y de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), apartado 17.

5 – Sentencia BP Soupergaz, citada en la nota 4, apartado 35.

6 – Sentencia Comisión/Francia, citada en la nota 4, apartado 17.

7 – Véase la jurisprudencia citada en la nota 4.

8 – Sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos (C-338/98, Rec. p. I-8265), apartados 55 y 56.

9 – Véanse, por analogía, las conclusiones del Abogado General Sir Gordon Slynn en el asunto Comisión/Francia, citado en la nota 4, Rec. 1988, p. 4811.

10 – Véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de marzo de 2002, Comisión/Grecia (C-426/98, Rec. p. I-2793), y de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355).

11 – Véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Reino Unido, citada en la nota 10, apartado 92.