

**1.- SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA de 6 de Octubre de 2005**  
**Incumplimiento de Estado – Artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva de IVA- Subvenciones – Limitación del derecho a deducción**

**INTRODUCCION**

El pasado 6 de Octubre fue publicada la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) en la que se condena a España por considerar contraria al derecho comunitario la normativa española relativa al tratamiento de las subvenciones en el IVA.



De acuerdo con esta sentencia, la ley española incumple la Sexta Directiva en dos puntos:

- ❑ Al imponer la aplicación de la regla de prorata a los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas, cuando perciben subvenciones no vinculadas al precio (artículo 102, primer apartado de la Ley del IVA (Gipuzkoa: Decreto Foral)).
- ❑ Al establecer una regla especial que limita el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado relativas a bienes y servicios financiados mediante subvenciones (artículo 104, apartado 2, 2º de la Ley del IVA). (Subvenciones de capital).

Dada la trascendencia de la citada sentencia, les adjuntamos estas notas al objeto de resumir las repercusiones de los efectos de la misma.

**A) SUJETOS PASIVOS**

Para una mejor comprensión de la aplicación de la regla de prorata así como de lo establecido en la Sentencia, definimos de la siguiente manera, a los sujetos pasivos de IVA. Esta denominación ha sido utilizada en el cuerpo de la Sentencia:

- ❑ **Sujetos pasivos “totales”**: son aquellos sujetos pasivos que tienen derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas, esto es, que efectúan sólo operaciones gravadas (todas devengan IVA repercutido) o con exención plena (por ejemplo: exportaciones).
- ❑ **Sujetos pasivos “mixtos”**: son aquellos sujetos pasivos que efectúan indistintamente operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones exentas que no conlleven tal derecho. Este es el caso, por ejemplo, de una sociedad que realiza ventas sujetas y además operaciones exentas de gravamen, como, servicios sanitarios, cuotas de asociados, cursos de formación,.....

**B) APLICACIÓN DE LA REGLA DE PRORRATA ACTUAL**

□ Concepto:

La normativa estatal y foral, prevé un derecho a la deducción del IVA soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para la realización de sus operaciones. Ahora bien, cuando se trata de un sujeto pasivo “mixto”, sólo se admite la deducción por la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones gravadas (regla de prorrata).

El porcentaje de derecho de deducción del IVA soportado se establece de la forma siguiente:

$$\frac{\text{Importe total anual de operaciones con dcho.a deducción} * 100}{\text{Importe total anual de todas las operaciones}}$$



□ Subvenciones de explotación:

Adicionalmente a lo comentado en el punto anterior sobre el cálculo de la regla de prorrata, la normativa española prevé la aplicación de la regla de prorrata de deducción a todos los sujetos pasivos (“totales” y “mixtos”), que reciban subvenciones destinadas a financiar sus actividades empresariales o profesionales, que no integren la base imponible del IVA, esto es, que no se encuentren vinculadas al precio del producto o servicio.

Estas subvenciones se incluyen en el denominador de la fracción de la que resulta la prorrata, por lo que reducen, de forma general, el derecho a deducción del IVA soportado que se reconoce a los sujetos pasivos.

Por lo tanto, el porcentaje de derecho de deducción:

$$\frac{\text{Importe total anual de operaciones con d}^{\circ}\text{ a deducción} * 100}{\text{Importe total anual de todas las operaciones} + \text{Subvenciones percibidas}}$$

□ Subvenciones de capital:

Por otra parte, nuestra normativa establece que las subvenciones destinadas a financiar la compra de determinados bienes o servicios no dan lugar a la aplicación de la prorrata ni se incluyen en el denominador de la misma, sino que minoran el derecho a deducir el IVA soportado en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación. (Subvenciones de capital)

Esto es, si una empresa recibe una subvención para la compra de mobiliario por importe de 100, y el coste del mismo es de 300, la sociedad no podrá deducirse el 33% del IVA soportado (100/300), puesto que en esa proporción le ha sido financiada la adquisición.

## COMENTARIOS DE LA SENTENCIA

- ❑ El Tribunal de Justicia recuerda, en primer término, que toda limitación del 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.
- ❑ El Tribunal señala que la aplicación de la prorrata de deducción a los sujetos pasivos que reciban subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien o servicio suministrado y que no formen parte de la base imponible del IVA, sólo está prevista en el caso de los sujetos pasivos “mixtos”, que son los sujetos pasivos que realizan de manera indistinta operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, tal y como hemos comentado con anterioridad. Por consiguiente, la normativa española incumple las obligaciones que le incumben al prever la aplicación de la prorrata a los sujetos pasivos “totales”, que efectúan únicamente operaciones con derecho a deducción.
- ❑ Por último, el Tribunal de Justicia afirma que la norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones de capital introduce un criterio de limitación del derecho a deducción que no está autorizado por la Sexta Directiva.

## CONSECUENCIAS DE LA SENTENCIA

- ❑ Los sujetos pasivos “totales” que tienen derecho a deducirse la totalidad de las cuotas de IVA soportadas, si reciben subvenciones que no formen parte de la base imponible (no vinculadas al precio de la operación), que se destinen a financiar sus actividades empresariales o profesionales, ya no tienen que aplicar la regla de prorrata, y pueden deducirse la totalidad del IVA soportado correspondiente a los bienes o servicios adquiridos con subvenciones de capital.
- ❑ En cuanto a los sujetos pasivos “mixtos”, y que por tanto apliquen la regla de prorrata, tendrán que incluir dichas subvenciones en el denominador de la prorrata, sin aplicar la norma específica que recoge el segundo párrafo del artículo 104.2.2º de la Ley del IVA para las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios. Esto es, tanto las subvenciones de explotación como las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata.
- ❑ El Estado español tendrá que modificar la norma interna del IVA para adaptarla a la comunitaria, con la consiguiente adaptación en la normativa de los Territorios Históricos.
- ❑ Los sujetos pasivos que hayan visto limitado su derecho a deducción en periodos no prescritos (no hayan transcurrido 4 años desde la finalización del periodo voluntario de ingreso, trimestral o mensual), podrán instar la rectificación de las autoliquidaciones y, si procede, solicitar la devolución de ingresos indebidos.
- ❑ Los sujetos pasivos que soliciten la rectificación de las autoliquidaciones afectadas por la norma, deberían tener en cuenta que con ello estarán interrumpiendo el periodo de prescripción, con lo que el cómputo de la misma volverá a empezar.
- ❑ El sujeto pasivo al que se le reconozca el derecho a la devolución de ingresos indebidos en el IVA, tendrá que tener en cuenta esos importes para cuantificar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o, en su caso, en el de la Renta de no residentes y para la determinación del rendimiento neto de la actividad en el IRPF.

## 2.- CONSULTA A LA DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS SOBRE LA VALIDEZ DE LA REMISION POR CORREO ELECTRONICO DE LAS FACTURAS EXPEDIDAS

Resumimos a continuación la siguiente consulta a la Dirección General de Tributos, que entendemos pudiera ser de su interés:

Fecha: 27/07/005.

**Asunto: Se consulta la validez de la remisión por correo electrónico de las facturas expedidas.**



### **Contestación:**

1.- El artículo 164. dos del Decreto Foral 102/1992, del IVA, establece lo siguiente:

*"Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.*

*Reglamentariamente se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la facturación electrónica."*

En este sentido, los artículos 17 y 18 del Decreto Foral 61/2004 por el que se regulan las obligaciones de facturación, establecen lo siguiente:

### "Artículo 17. Formas de remisión de las facturas o documentos sustitutivos.

*La obligación de remisión de las facturas o documentos sustitutivos podrá ser cumplida por cualquier medio y, en particular, por medios electrónicos, siempre que en este caso el destinatario haya dado su consentimiento de forma expresa y los medios electrónicos utilizados en la transmisión **garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido.***

*A estos efectos, se entenderá por remisión por medios electrónicos la transmisión o puesta a disposición del destinatario por medio de equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión numérica, y almacenamiento de datos, utilizando el teléfono, la radio, los medios ópticos u otros medios magnéticos.*

Artículo 18. Remisión electrónica de las facturas o documentos sustitutivos.

1. A efectos de lo dispuesto en el artículo 17, **la garantía de la autenticidad del origen y de la integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos que se hayan remitido por medios electrónicos se acreditará por alguna de las siguientes formas:**

- a) Mediante una **firma electrónica avanzada** de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, basada en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 y 10 del artículo 2 de la mencionada directiva.
- b) Mediante un **intercambio electrónico de datos (EDI)**, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad de origen y la integridad de los datos.
- c) Mediante los **elementos propuestos a tal fin por los interesados**, una vez que sean autorizados por el Director General de Hacienda. A tal efecto, deberán solicitar autorización al Director General de Hacienda indicando los elementos que permitan garantizar la autenticidad del origen e integridad del contenido de las facturas o documentos sustitutivos remitidos."

En consecuencia con los indicados preceptos,

**no resulta ajustado a derecho la remisión de las facturas a través de correo electrónico ya que dicho sistema no permite garantizar la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las mismas.**

A estos efectos, la remisión por medios electrónicos sólo resultará válida cuando se efectúe a través de alguno de los medios expresamente recogidos por el citado artículo 18 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

**NOTA:**

Si bien la consulta a la DGT hace referencia a la normativa estatal, en el resumen enviado, se ha sustituido la misma, incluyendo la guipuzcoana que, en el Impuesto sobre el Valor Añadido es la misma a la estatal.

### 3.- NUEVO SERVICIO DE LA HACIENDA FORAL DE GIPUZKOA (SECCION: IVA)

Se ha implantado por parte de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, un nuevo servicio para facilitar las obligaciones fiscales que como empresarios y profesionales inscritos en el registro de exportadores y otros operadores económicos tienen que llevar a cabo respecto a este organismo.

En fechas anteriores se comunicó a las empresas de más de 25 trabajadores la obligatoriedad de presentar telemáticamente, entre otras, las declaraciones de IVA.

Actualmente, y de acuerdo con las disposiciones vigentes, para realizar la tramitación de las devoluciones del IVA existe la necesidad de aportar una serie de documentación bien sea por correo postal o presentándola en alguna de las oficinas habilitadas al efecto. Por tanto, aún teniendo la autoliquidación con la solicitud a devolver disponible con mayor rapidez, no hay posibilidad de revisar la documentación que se debe aportar hasta que ésta llega al Servicio de Impuestos Indirectos.

Con la intención de eliminar estas limitaciones, se ha creado un nuevo servicio por el cual los sujetos pasivos que estén incluidos en el registro de exportadores y otros operadores económicos podrán enviar por vía telemática la documentación necesaria que le da derecho a la devolución del saldo negativo mensualmente. Por lo cual, con el nuevo servicio, para los contribuyentes que así lo deseen, habrá una reducción en los plazos de resolución de las devoluciones, ya que desde un primer momento el servicio de impuestos indirectos contará con la autoliquidación y la documentación necesaria. Además se eliminará la necesidad de aportar esta documentación por los medios anteriormente citados, correo postal o entrega en oficinas habilitadas.

Los documentos se podrán presentar por medio de los siguientes tipos de archivos:

- ✓ .DOC, para Word
- ✓ .XLS, para Excel
- ✓ .TXT
- ✓ .PDF
- ✓ .TIFF
- ✓ .JPG



El procedimiento para enviarlos consiste en acceder a la declaración en consulta inmediatamente después de transmitirla telemáticamente y adjuntar el/los ficheros (*máximo 2*) que contengan la información que se desea enviar remitiéndolos a su vez telemáticamente.