

 ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY*Universidad Rey Juan Carlos***Extracto:**

El presente artículo analiza la modificación de la LIVA en materia de subvenciones realizada por la Ley 3/2006 y las vicisitudes acaecidas durante su tramitación. En concreto, se aborda la razón por la cual no se introdujeron en la prorrata las subvenciones para los sujetos pasivos mixtos, como llegó a proponer el Grupo Parlamentario Socialista, y cuáles son los riesgos de fraude que en materia de IVA se pueden producir al haberse suprimido en todos los casos la inclusión de las subvenciones en la prorrata.

Por otro lado, se estudia con detenimiento el régimen de las subvenciones vinculadas al precio, que se presenta ahora como un problema de primera magnitud. De hecho, y como adaptación a la jurisprudencia comunitaria en este ámbito, durante la tramitación de la norma se propuso dar cabida a un concepto de subvención vinculada al precio más amplio, de carácter material, que el actualmente existente, que es de carácter formal. Sin embargo, tampoco esa propuesta llegó a buen puerto. Se plantea entonces cómo cabe interpretar el concepto de subvenciones vinculadas al precio, si con arreglo a la jurisprudencia comunitaria, como está haciendo de manera continua la DGT en sus contestaciones a las consultas, o bien con arreglo al criterio restrictivo del artículo 78.Dos.3, que es el que interesará a los contribuyentes. El autor mantiene que, por un lado, la Administración no puede interpretar una norma en contra de Derecho interno aun cuando la interpretación sea con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. La única manera de proceder es mediante la modificación normativa. Por otro lado, señala que la interpretación de cuándo nos encontramos ante una subvención vinculada al precio debe ser estricta al estar ante una excepción a los principios generales del IVA. A esto hay que añadir que sólo se incluyen en la base imponible las subvenciones en tanto supongan una reducción en el valor de mercado, pero no si el servicio se presta a precios de mercado y el objeto de la subvención es que se pueda prestar a dicho valor. Se estudian en este artículo, además, los problemas técnicos en las subvenciones vinculados al precio; el propio concepto de subvención, la repercusión y si realmente se debe repercutir el IVA al destinatario final, el devengo, las subvenciones vinculadas al precio en eslabones intermedios de la cadena, etc.

---

## Sumario:

---

1. Introducción.
2. La eliminación de las subvenciones en la regla de prorata.
  - a) La STJCE de 6 de octubre de 2005.
  - b) La tramitación de la Proposición de Ley.
  - c) Situaciones de riesgo derivadas de la no inclusión de la regla de prorata en el denominador de las subvenciones.
3. La evolución del concepto de las subvenciones vinculadas al precio y la posible extralimitación de la DGT.
  - a) Concepto de subvención vinculada al precio en la doctrina tributaria hasta la STJCE de 22 de noviembre de 2001.
  - b) Concepto de subvención vinculada al precio en la Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.
  - c) Concepto de subvención vinculada al precio en la doctrina de la DGT después de la STJCE de 22 de noviembre de 2001.
  - d) Posible extralimitación en la doctrina de la DGT sobre Subvenciones.
  - e) Limitaciones al criterio extensivo de interpretación del artículo 78.Dos.3 de la LIVA.
  - f) Efectos de la Sentencia de 6 de octubre de 2005 sobre las subvenciones vinculadas al precio.
4. Problemas jurídico-técnicos de las subvenciones vinculadas: especial referencia a la repercusión.
  - a) Análisis de los significantes empleados en la norma.
  - b) Problemas técnicos en la determinación del IVA de las subvenciones vinculadas al precio y de su repercusión al destinatario final.
  - c) Posibilidad de entender que el IVA de las subvenciones vinculadas al precio no se repercute al destinatario final y efectos que esto conlleva.
  - d) Efectos de la interpretación de las subvenciones en otros ámbitos de la Ley.
5. La fallida reforma de las subvenciones vinculadas al precio en la tramitación de la Ley 3/2006.
  - a) Análisis del texto propuesto en la modificación del artículo 78.Dos.3
6. Algunos casos de subvenciones vinculadas al precio en la jurisprudencia y en la doctrina administrativa.
7. El IVA como coste en la justificación de subvenciones.
8. Conclusiones.

### Bibliografía

**NOTA:** El presente trabajo se enmarca en un contrato de investigación con el Instituto de Estudios Fiscales financiado por la Asociación de Entidades no Gubernamentales y no Lucrativas Usuarias de Marketing (AOMD), la Coordinadora de ONG de Desarrollo (CONGDE) y la Plataforma de Acción Social (PAS), sobre la Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las Entidades sin Ánimo de Lucro. Las opiniones de este artículo son de exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con la del Instituto de Estudios Fiscales.

Quiero agradecer al profesor Dr. D. César García Novoa la amable lectura del trabajo y las sugerencias realizadas. Ni que decir tiene, los posibles errores sólo a mí son imputables.

## 1. INTRODUCCIÓN

La Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 6 de octubre de 2005 (Comisión/Reino de España, As. 204/03), que declara que España ha incumplido la Sexta Directiva al incluir las subvenciones en el denominador de la regla de prorrata para todos los empresarios, ha supuesto que la LIVA haya sido reformada. Y se ha optado, no sin cierto suspense, por la no inclusión de las subvenciones en la regla de prorrata. Pero, a su vez, en la tramitación de la Proposición de Ley se intentó modificar la definición de las subvenciones vinculadas al precio, extendiendo su ámbito y tratándose de adaptar a la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en su Sentencia de 22 de noviembre de 2001 (OFFICE DES PRODUITS WALLONS, AS. C-184/00), que hizo una interpretación amplia, sustantiva, de cuándo una subvención se vinculaba al precio. Sin embargo, finalmente esta modificación no se ha llevado a cabo bajo el argumento formal de que «ahora no toca» y bajo el material, a mi juicio, de que los partidos políticos tenían cierto miedo de cómo podía afectar esta reforma en las transferencias o subvenciones que la Administración pública concedía a sus propias entidades del sector público.

Sin embargo, la modificación sobre las subvenciones vinculadas al precio que no ha llegado a puerto está siendo aplicada, vía interpretación, en las consultas de la DGT. La cuestión fundamental en estos momentos radica en si la DGT puede o no interpretar correctivamente la actual LIVA para adaptarla a los criterios comunitarios. Y la respuesta es, a mi parecer, negativa. Pero repárese que de darse por válido un concepto amplio de las subvenciones vinculadas al precio el problema de las subvenciones no desaparece con la nueva Ley, sino que se reubica, ya que muchas de las subvenciones (incluso las de funcionamiento) que antaño se incluían en la regla de prorrata con la nueva interpretación van a pasar a ser consideradas como vinculadas al precio. Y esta nueva orientación puede tener mayores efectos perniciosos sobre los precios, ya que no es lo mismo no permitir la deducción de los IVA soportados que incluir la subvención como mayor importe de la base imponible. Y esto deriva del hecho de que no todos los gastos en que se incurren son con IVA. De esta manera, si la subvención es de 100 unidades y los gastos subvencionables con IVA sólo son de 20 (más 3,2 unidades de IVA), las subvenciones en la regla de prorrata no permitían deducir esas 3,2 en su totalidad, mientras que con las subvenciones vinculadas al precio el IVA se va devengar sobre 100, de tal manera que si el tipo fuera del 16 por 100 va a suponer que se exija un IVA de 16. Se puede ver, por tanto, cómo la nueva situación afecta al precio de una manera mayor, pues en el caso de la prorrata el aumento en el precio sería de 3,2 (para recuperar el IVA como coste) mientras que para las subvenciones vinculadas será de 16.

En las siguientes páginas vamos a estudiar, partiendo de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, la reforma legislativa producida por la Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorata a la Sexta Directiva europea. Pero, sobre todo, vamos a hacer referencia a lo que pudo ser y no fue, tanto en la prorata como en las subvenciones vinculadas al precio.

## 2. LA ELIMINACIÓN DE LAS SUBVENCIONES EN LA REGLA DE PRORATA

### a) La STJCE de 6 de octubre de 2005.

La Ley 66/1997 modificó la LIVA con relación a la limitación del derecho a deducir en aquellos casos donde cualquier entidad recibiera subvenciones que no pudieran considerarse vinculadas al precio. Para la Administración tributaria y cierta doctrina, la razón de ser de esta norma se encontraba en la salvaguarda del correcto funcionamiento del mecanismo de la deducción con el objetivo último de asegurar el gravamen del consumo final o valor añadido acumulado, ya que la percepción de subvenciones permitía al empresario vender por debajo del precio de mercado, e incluso del de coste, repercutiendo el impuesto tan sólo sobre una parte del valor del consumo y, por consiguiente, no todos los elementos constitutivos del coste pasaban en su integridad al precio, lo que suponía una quiebra del mecanismo de la deducción <sup>1</sup>.

Sin embargo, esta norma tenía el problema de que podría contrariar lo dispuesto en la Sexta Directiva, y de hecho, el Tribunal de Luxemburgo, en Sentencia de 6 de octubre de 2005 (Comisión/Reino de España, As. 204/03), ha fallado que España ha incumplido la Sexta Directiva *«al prever una prorata de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones»*.

El problema de la Sentencia radica, a nuestro parecer, en que la única razón del incumplimiento de la Directiva es *formal* y no *sustancial*. El Tribunal no aporta ningún fundamento material de cuál era la razón que alumbraba la norma referente a que las subvenciones pudieran incluirse

<sup>1</sup> Vide ONDARRA (1999, pág. 1.176), BANACLOCHE (2000, pág. 4), DURÁN-SINDREU (2001, pág. 106), SÁNCHEZ GALLARDO (2001, pág. 16) y VICTORIA SÁNCHEZ (2001, pág. 101). Vide las Resoluciones del TEAC de 28 de julio de 2004 (RG 7617/2001), de 13 de octubre de 2004 (RG 2515/2002) y, en especial, la de 28 de julio de 2004 (RG 5321/2001). Para FALCÓN Y TELLA (1998, pág. 5) y MARTÍN FERNÁNDEZ (1998, pág. 39) la finalidad radicaba en impedir el doble beneficio que suponía la percepción de la subvención y la deducción del IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios financiados con la misma, lo que haría que no se pudieran incluir en la prorata las subvenciones que estuvieran destinadas a *adquisiciones* no sujetas o exentas de IVA, como es el caso de los costes laborales o bien las que van destinadas a reducir el tipo de interés. GARCÍA NOVOA (2000a, pág. 19) adoptaba una tesis ecléctica; se adhería a esta última cuando nos encontrábamos ante subvenciones otorgadas con la exclusiva finalidad de absorber costes, las cuales no tenían necesariamente que trasladarse a los precios, mientras que se acogía a la tesis de la necesidad de gravar todo consumo cuando la subvención implica la existencia de precios subvencionados.

en la prorrata, a diferencia de lo que hace el Abogado General, y esto puede tener incidencia en las modificaciones internas de la norma. Para el Tribunal, las alegaciones que realiza España sobre el principio de neutralidad y garantía de la competencia no pueden contravenir el texto de la Directiva. Y para este caso, «25... *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*».

Es decir, si una entidad realiza operaciones exclusivamente gravadas por el IVA no es posible, con la actual redacción de la Directiva, que las subvenciones se incluyan en la regla de prorrata. Por tanto, la Directiva permite que existan consumos no gravados, tolera que las entidades trabajen por precio inferior al coste como consecuencia de las subvenciones y que se recupere todo el IVA.

## b) La tramitación de la Proposición de Ley.

La actual reforma legislativa trae causa de la Proposición de Ley (núm. 122/000135), presentada con anterioridad a que el Tribunal de Luxemburgo hubiera fallado en contra de España. La redacción inicial llevada al Congreso no hacía mención a las subvenciones vinculadas al precio y, con relación a la prorrata, excluía para todos los sujetos pasivos la inclusión de las subvenciones en el denominador de la misma. Y, de hecho, es como se ha aprobado definitivamente.

Sin embargo, el Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso, mediante la enmienda número 5 (BOCG de 21 de junio de 2005), propuso modificar totalmente el texto original, ampliando el concepto de subvenciones vinculadas al precio e introduciendo las subvenciones en la regla de prorrata para los sujetos pasivos mixtos<sup>2</sup>. Es decir, y con relación a la regla de prorrata, hacer uso de lo que *gramaticalmente* autoriza la Sexta Directiva. En concreto, por todos los IVA utilizados exclusivamente en la realización de actividades sujetas (operaciones que dan derecho a deducción), se deberían incluir en el denominador de la prorrata las subvenciones que financien dichas operaciones (art. 106.Uno.1). Y también por los IVA generales y comunes (art. 104). En concreto, se proponía modificar el artículo 106.Uno.1 señalando que, en caso de sujetos pasivos mixtos, los IVA soportados por los bienes y derechos *exclusivamente* afectos a actividades sujetas serían deducibles con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106.Uno.3. Es decir, con arreglo a una regla de prorrata determinada conforme se dispone en el artículo 104 de la LIVA [totalidad de operaciones que dan derecho a deducir en el numerador dividido entre la totalidad de operaciones (sujetas más exentas) más las subvenciones].

<sup>2</sup> La enmienda presentada por el Grupo Socialista es anterior a la STJCE. Posteriormente a la Sentencia, se remitió desde el Ministerio de Economía y Hacienda una *proposición* de «enmienda transaccional» en la que suprimía la inclusión de las subvenciones en la regla de prorrata, alegándose en la Exposición de Motivos que, en caso contrario, podría traer como consecuencia una limitación *desproporcionada* al derecho a deducir. Y precisamente es ése el argumento que se ha introducido de forma expresa en la Exposición de Motivos de la Ley 3/2006.

Pues bien, con independencia de que dicha propuesta finalmente no se llevó a buen puerto, cabe preguntarse si, en caso de plantearse una modificación con base en una lectura gramatical de la Directiva sería o no conforme a Derecho. Si partimos del papel nuclear del derecho a la deducción y la imposibilidad de limitar su ejercicio <sup>3</sup>, resulta sorprendente, cuanto menos, que si una entidad realizase sólo una actividad gravada pudiera deducirse el IVA de los gastos *exclusivos* a dicha actividad y, por el contrario, realizando actividades mixtas no pueda deducir totalmente dichos IVA exclusivos <sup>4</sup>. Es más, parece extraño que para determinar el IVA deducible se aplique una regla de prorrata general (incluyendo también en el denominador las actividades exentas, lo que minorará el importe deducible) y no una específica que *sólo* incluyera las subvenciones, lo que *de facto* supone la prohibición de usar la regla de prorrata especial o la norma de los sectores diferenciados <sup>5</sup>.

Desde luego, si la norma se hubiera aprobado en los citados términos, la vía de escape sería constituir otras personas jurídicas (otra entidad vinculada) de tal manera que cada entidad realizara, respectivamente, la actividad sujeta y la exenta <sup>6</sup>. De esta manera, un tributo como el IVA podría influir en la configuración empresarial de las entidades, lo que parece cercenar el principio de neutralidad de los instrumentos fiscales con relación a las elecciones organizativas de los empresarios y, además, puede afectar a la propia competencia de las entidades. Pero el problema es de fondo. ¿Es posible justificar que un sujeto que realiza operaciones gravadas no pueda deducirse los IVA exclusivamente afectos por el mero hecho de que realice actividades exentas o no sujetas? Y es aquí donde, a mi juicio, el TJCE ha pecado de poco generoso en su argumentación con relación a los principios de la Sexta Directiva y las razones de la inclusión de las subvenciones en la prorrata. En efecto, al haberse centrado exclusivamente en un criterio *gramatical* para decretar el incumplimiento de España nos hurta el criterio *material* para ver si esta situación de desigualdad que proponemos

<sup>3</sup> Por todas, la STJCE de 6 de octubre de 2005 (Comisión/Francia, As. C-243/03) señala que «28. *Es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. Toda limitación del derecho a la deducción del IVA 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 Comisión/Francia, antes citada, apartados 15 a 17; BP Soupergaz, antes citada, apartado 18, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42)*».

<sup>4</sup> SÁNCHEZ GALLARDO (2005, pág. 35) señala que no resulta fácilmente comprensible en un impuesto como el IVA, al que se supone neutral, que si dos empresarios perciben subvenciones de importe y efecto equivalente se encuentren en situaciones distintas por el hecho de que uno de ellos realiza operaciones exentas que le limiten el derecho a la deducción, y en consecuencia, ha de aplicar la regla de prorrata, mientras que el otro no está en esa situación.

<sup>5</sup> La redacción propuesta del artículo 106.Uno.1 remitía directamente a la aplicación de la prorrata general, de tal manera que se incluía en el denominador de la prorrata el importe de las propias operaciones gravadas, más las exentas, más las subvenciones. El efecto real que se causaba era la negación de la prorrata especial, que se impedía al aplicar a las actividades gravadas la regla de prorrata general. Por el contrario, en el caso de que la subvención financie los gastos exclusivamente afectos a la actividad exenta, la prorrata general, que será más beneficiosa, no podría normalmente ser usada porque conforme al artículo 103.Dos.2.º la prorrata especial es obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 20 por 100 del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

<sup>6</sup> Incluso este sistema valdría para los bienes y servicios afectos a ambas actividades. Basta con ubicarlos en sede de la entidad que realice operaciones gravadas. Y, en su caso, el uso gratuito por parte de la otra entidad sería un supuesto de autoconsumo.

es o no posible <sup>7</sup>. Es más, el Abogado General POIARES MADURO advertía en sus conclusiones que «*resultaba acreditado*» que la razón de incluir las subvenciones en la prorrata radica en «*evitar que un organismo subvencionado, que no tenga vocación de realizar operaciones gravadas, pudiese obtener la devolución del IVA mediante el ejercicio una actividad sujeta meramente simbólica*» <sup>8</sup>. Y que, por tanto, si se quieren evitar distorsiones en la competencia lo que tiene que hacer España es no hacer uso de la facultad que la Directiva le atribuye para introducir las subvenciones en la regla de prorrata y «*evitar de esta forma las consecuencias negativas que le atribuye*» (§15). Pero precisamente porque la Directiva lo que permite es una *opción* de introducir las subvenciones en la regla de prorrata, cabe preguntarse si tomando los criterios de igualdad expresados por el Tribunal Constitucional español cabe este trato desigual <sup>9</sup>. Y entendemos que la respuesta puede ser negativa, pues el hecho de realizar conjuntamente operaciones que den derecho a la deducción junto con actividades exentas no es criterio suficiente, a nuestro parecer, para la desigualdad de trato en que se incurre respecto del IVA exclusivamente afecto a las actividades sujetas.

Cabe plantearse, por tanto, si a la vista de lo señalado por el Abogado General, y partiendo de la base de que el derecho a la deducción del IVA soportado es basilar en el sistema, si es permisible una limitación a la deducción de los IVA exclusivamente afectos a las actividades gravadas por el mero hecho de ser un sujeto pasivo mixto. Y, a nuestro parecer, no lo es. Si el fundamento radica en evitar situaciones patológicas, la propuesta que inicialmente se hacía por el Grupo Parlamentario Socialista arrastraba también a las fisiológicas y, por tanto, era discriminatoria y conculcaba el principio de neutralidad. Y en este sentido, no vendría de más coger la propia argumentación del TEAC para justificar que las subvenciones se incorporarán en la regla de prorrata cuando una entidad realizaba operaciones exclusivamente sujetas (cuando no era sujeto pasivo mixto). Así, se señala en su Resolución de 15 de julio de 2004 (RG 5321/2001) que «*la no aplicación de la posibilidad establecida por el artículo 19 de la Sexta Directiva en los casos en los que la empresa o entidad no esté influida—dejando aparte la subvención— por la regla de prorrata, al no realizar más que actos sujetos y no exentos. Ocurre, sin embargo, que es una postura carente de lógica. Si se admite que las subvenciones entren en el denominador de la prorrata cuando la entidad realiza operaciones*

<sup>7</sup> De hecho, la Sentencia llega a afirmar 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*» (§ 28). Como se puede ver, elude analizar cuál es la razón de la inclusión en la regla de prorrata de las subvenciones.

<sup>8</sup> El fundamento de la inclusión de las subvenciones en la regla de prorrata se aleja así de los argumentos barajados por la doctrina española y por la propia Administración (*vide* nota a pie núm. 1).

<sup>9</sup> Sobre el alcance del principio de igualdad ante la ley, en la STC 96/2002 (por todas) se señala que el «*Tribunal ha venido exigiendo para permitir el trato dispar de situaciones homologables la concurrencia de una doble garantía: a) La razonabilidad de la medida, pues no toda desigualdad de trato en la Ley supone una infracción del artículo 14 CE, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable; b) la proporcionalidad de la medida, pues el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato sino sólo aquellas desigualdades en la que no existe relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida, pues para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos (por todas, las SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9; 214/1994, de 14 de julio, FJ 8; 46/1999, de 22 de marzo, FJ 2; 200/2001, de 4 de octubre, FJ 4; y 39/2002, de 14 de febrero, FJ 4)*».

*sujetas y exentas, no hay razón para que no entren en los casos en que sólo se realizan operaciones sujetas; porque, cualitativamente, no cambian las cosas por tal circunstancia».* Siguiendo dicha argumentación, y en el actual estado de las cosas, sería posible afirmar que es *una postura carente de lógica* que si el sujeto pasivo realiza operaciones gravadas pueda deducir todos los IVA y que si realiza además actividades exentas no pueda deducir todos los IVA exclusivamente afectos a las actividades sujetas <sup>10</sup>.

### c) Situaciones de riesgo derivadas de la no inclusión de la regla de prorratea en el denominador de las subvenciones.

La redacción finalmente aprobada ha sido la supresión, en su totalidad, de las subvenciones en la regla de prorratea, alegándose en la Exposición de Motivos de la Ley 3/2006 que otra solución puede traer como consecuencia una limitación *desproporcionada* en el derecho a deducir. Queda pendiente plantearse cómo atajar los posibles fraudes que parecen ser la razón de la inclusión de las subvenciones en la regla de prorratea. Así, el Abogado General POIARES MADURO, en sus conclusiones presentadas el 10 de marzo de 2005 al Asunto C-204/03, afirmaba que la razón de incluir las subvenciones en la prorratea radica en «evitar que un organismo subvencionado, que no tenga vocación de realizar operaciones gravadas, pudiese obtener la devolución del IVA mediante el ejercicio una actividad sujeta meramente simbólica» (§ 15). Y de la misma manera se pronunciaba la Comisión Europea en los motivos empleados para demandar a España (DOCE de 20 de septiembre de 2003). En concreto, GARCÍA MORENO (2005, pág. 25) señala que una entidad que realice actividades por las que tenga derecho a deducir junto con otras actividades exentas, y donde las exentas se financien mediante subvenciones, resulta que tendría derecho a deducir casi todo el IVA soportado (incluso el afecto a las operaciones exentas) siempre que el precio de las operaciones exentas sea *simbólico*. Es decir, que el fraude toma como base la existencia de una entidad que realiza actividades prácticamente gratuitas que están exentas.

<sup>10</sup> Resulta necesario reseñar a estos efectos el contenido de la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la 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 STJCE de 6 de octubre de 2005 (BOE de 22 de noviembre de 2005). En dicha Resolución se dispone que para regularizar las situaciones derivadas de dicha sentencia, si se incluyen las subvenciones en la regla de prorratea para los sujetos pasivos mixtos. Pero expresamente se limita esto para los bienes y derechos afectos a las actividades sujetas y a las exentas, pero no con relación a los bienes y derechos exclusivamente afectos a las actividades gravadas donde se aplique la prorratea especial o los sectores diferenciados. Es decir, si se interpreta de esta manera la aplicación de la Sentencia **se está reconociendo implícitamente que la Directiva no permite limitar el derecho a la deducción por los bienes y derechos exclusivamente afectos por las actividades gravadas**. Y en este sentido es digna de elogio la Resolución 2/2005. Más crítica nos merece la afirmación que si un sujeto aplicó la regla de prorratea general si deban introducirse las subvenciones en el denominador de la prorratea. Y la razón radica en que, como hemos señalado, la prorratea general se permite cuando se trata de un perjuicio para el sujeto pasivo. Pero con la anterior normativa resulta que el artículo 106.Uno.1 obligaba respecto de los bienes y derechos afectos en exclusiva a aplicar la regla de prorratea general. Es decir, que con la anterior normativa a un sujeto pasivo le podría ser indiferente aplicar la regla de prorratea general o especial. Pero desde la STJCE de 6 de octubre de 2005 no. De esta manera, nos parece que no es procedente que para aquellos sujetos pasivos mixtos que no hayan optado por la prorratea especial, porque les era indiferente con aquella normativa, ahora se vean perjudicados. Lo procedente sería darles ahora un derecho de opción de acogerse a la prorratea especial, porque otra situación implicaría, a nuestro parecer, una discriminación injustificada en la aplicación de la norma.



A nuestro parecer, sin embargo, ese riesgo debe matizarse.

- (i) En primer lugar, porque el sistema que se aplicará en estos casos es, obligatoriamente, el de prorrata especial o el de sectores diferenciados y no el de prorrata general <sup>11</sup>. De esta manera, los IVA afectos *exclusivamente* a las actividades exentas o gratuitas no serán deducibles en ninguna medida. Por tanto, el posible perjuicio se limitará a los IVA soportados por los bienes y servicios comunes.
- (ii) En segundo lugar, porque a juicio de la DGT los precios simbólicos son, en realidad, asimilables a las operaciones gratuitas <sup>12</sup>. Y en dicho caso, las normas de valoración de la base imponible exigen que se valoren por su coste (art. 79.Tres y Cuatro de la LIVA). Por tanto, en el denominador de la prorrata podría incluirse el coste y no el precio simbólico.
- (iii) En tercer lugar, porque no hay que olvidar que muchas entidades, sobre todo en el sector no lucrativo, realizan actividades gratuitas no sujetas. Y en dicho caso, esas actividades quedan al margen de tributos. Son actividades no sujetas, de tal manera que los IVA exclusivamente afectos a las mismas no son deducibles en ningún caso, pues no se afectan a la realización de entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas (art. 94.Uno.1 de la LIVA). En estos casos el problema está en determinar cómo se procede a la deducción del IVA soportado por los bienes y derechos comunes. En concreto, si es con arreglo al artículo 95 de la LIVA o bien con arreglo a la regla de prorrata, introduciéndose en este caso el coste de las actividades gratuitas en el denominador de la regla de prorrata <sup>13</sup>.
- (iv) En cuarto lugar, por el juego de las subvenciones vinculadas al precio. Si se da por válida la interpretación amplia del artículo 78.Dos.3 efectuada por la DGT, consecuencia

<sup>11</sup> La regla de prorrata general se aplicará salvo que concurra alguna de las tres siguientes condiciones; (i) que no sea aplicable el régimen de sectores diferenciados. (ii) Que el sujeto pasivo en cuestión no haya optado por la regla de prorrata especial. (iii) Que la aplicación de la regla de prorrata general diera lugar a una deducción que fuera un 20 por 100 superior a la que correspondería en caso de prorrata especial en el año natural. Es decir, si el IVA a deducir por prorrata general fuera menor que el que determinaría la prorrata especial no se aplicaría este límite con independencia de que fuera menor en más de un 20 por 100. Por tanto, se permite la prorrata general cuando no perjudica en demasía a los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública y siempre que la beneficie.

<sup>12</sup> La propia DGT ha señalado que existe una operación gratuita, conforme a criterios lógicos, cuando la contraprestación sea «prácticamente inexistente» (Resolución de la DGT de 24 de abril de 2001, consulta núm. 0818/2001) o «incluso en los casos en que dicha contraprestación exista pero sea meramente simbólica» [Resoluciones de la DGT de 13 de mayo de 2002 (consulta núm. 0716/2002) y de 6 de noviembre de 2001 (consulta núm. 1960/2001)]. Sin embargo, estas dos últimas resoluciones dan un paso adicional y señalan que también son operaciones gratuitas aquellas cuyo precio sea «desproporcionadamente inferior al valor de mercado», lo cual es a nuestro parecer incorrecto conforme a la doctrina del Tribunal de Luxemburgo (Sentencia de 20 de enero de 2005, SCANDIC, AS. C- 412/03); una contraprestación desproporcionada, pero con una sustantividad suficiente para que no pueda considerarse simbólica, si tiene carácter oneroso.

<sup>13</sup> El problema de las *actividades* gratuitas no sujetas (que no se pueden considerar un supuesto de autoconsumo) y de cómo se deduce el IVA soportado afecto a las mismas lo hemos estudiado con detenimiento en un reciente opúsculo (BLÁZQUEZ LIDOY, 2005). En el mismo se puede ver el fundamento de la no sujeción y los problemas existentes para la aplicación de la regla de prorrata o del artículo 95 de la LIVA.

de la doctrina del TJCE fijada en la Sentencia de 22 de noviembre de 2001 (OFFICE DES PRODUITS WALLONS, As. C-184/00), muchas de las subvenciones que antaño se incluían en la prorrata pasarán ahora a formar parte de la base imponible. Y aunque ciertamente se trate de operaciones exentas, la regla de prorrata exige introducir en el denominador de la prorrata el importe total de las prestaciones, lo que incluye, por tanto, las subvenciones vinculadas al precio <sup>14</sup>.

- (v) Porque también en el IVA es posible que se aplique la doctrina del abuso de derecho y evitar, así, conductas tendentes a evitar el correcto funcionamiento de la determinación del IVA soportado deducible <sup>15</sup>.

Por tanto, si bien es cierto que existe un riesgo de fraude, también lo es que es un peligro matizado. A esto hay que añadir que si para evitar esta situación de riesgo se opta por incluir todas las subvenciones en el denominador de la prorrata para los sujetos pasivos mixtos el efecto parece desproporcionado, y más cuando la legislación ofrece mecanismos alternativos, como, por ejemplo, el regulado para el IVA en los bienes de inversión (o su arrendamiento) en el artículo 95. Tres de la LIVA, de tal manera que se podría acudir a la afectación *efectiva* si se puede acreditar de cualquier manera ésta (*vide* el art. 17.5 de la Sexta Directiva).

### 3. LA EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE LAS SUBVENCIONES VINCULADAS AL PRECIO Y LA POSIBLE EXTRALIMITACIÓN DE LA DGT

#### a) Concepto de subvención vinculada al precio en la doctrina tributaria hasta la STJCE de 22 de noviembre de 2001.

El artículo 78.Uno de la LIVA determina que la base imponible del impuesto estará constituida «por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente

<sup>14</sup> Así, en la Resolución de la DGT de 29 de marzo de 2004 (consulta núm. 0795/2004) expresamente se señala que «En caso de que los servicios prestados estén sujetos y no exentos del Impuesto, y en virtud de lo dispuesto en los apartados dos y cuatro del artículo 104 de la Ley 37/1992, la asociación consultante deberá computar en concepto de operaciones que dan derecho a deducción, el importe total de la contraprestación de dichos servicios, incluyendo la subvención, en el numerador y en el denominador de la fracción a que se refiere el apartado dos de dicho artículo, a efectos del cálculo del porcentaje de deducción previsto en el mismo, siempre que se cumplan el resto de requisitos exigidos en el capítulo I del Título VIII (sic) a efectos de deducciones. En caso de que las subvenciones vinculadas al precio formen parte de la base imponible del Impuesto correspondiente a prestaciones de servicios sujetos y exentos del Impuesto sin derecho a deducción, la consultante según lo dispuesto en los apartados dos y cuatro del artículo 104 de la Ley 37/1992, deberá computar el importe de la contraprestación de los mismos, incluidas las subvenciones, exclusivamente en el denominador de la fracción a que se refiere el apartado dos de dicho artículo, a efectos del cálculo de porcentaje de deducción previsto en el mismo, al tratarse de subvenciones que integran la base imponible de servicios que no dan derecho a deducción».

<sup>15</sup> Sobre la doctrina del abuso de derecho en el ámbito del IVA *vide* las conclusiones del Abogado General POIARES MADURO presentadas el 7 de abril de 2005 (As. C-255/02, As. C-419/02, As. C-223/03) y la STJCE de 21 de febrero de 2006 (As. C-255/02).

*del destinatario o de terceras personas». En particular, el artículo 78.Dos.3 incluye en el concepto de contraprestación las subvenciones vinculadas al precio y «se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación».*

ZURDO *et al.* (1992, pág. 408) habían denotado que de acuerdo con la doctrina oficial de la DGT se podían inducir las siguientes consideraciones: (i) Que la redacción de este precepto vincula la inclusión de la subvención en la base imponible cuando ésta coincide con la idea de *contraprestación*, es decir, cuando afecte y se vincule al precio directamente, no siendo suficiente la mera existencia de la subvención si no hay causa de contraprestación. (ii) Que se requiere una referencia de la ayuda a cantidad precisa, idea que pretende alejar todas las subvenciones de inversiones, explotación o cobertura del déficit, donde sólo se afecta el precio de forma indirecta. (iii) Que debe existir una referencia temporal de la ayuda en cuanto debe estar fijada en firme y antes de la operación <sup>16</sup>.

## **b) Concepto de subvención vinculada al precio en la Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.**

La Sentencia del TJCE de 22 de noviembre de 2001, OFFICE DES PRODUITS WALLONS (As. C-184/00) recoge la siguiente doctrina sobre cuándo una subvención está vinculada al precio [art. 11.A.1 (a) de la Sexta Directiva]:

- (i) Advierte el Tribunal que las subvenciones de funcionamiento influyen, casi siempre, en el precio de coste de los bienes entregados y de los servicios prestados. En el IVA, sin embargo, para que forme parte de la base imponible es necesario que la subvención se otorgue con el fin de que realice específicamente una entrega o prestación *determinada*, ya que sólo en dicho caso puede entenderse como contraprestación (§ 11 y 12).
- (ii) Con relación al elemento temporal señala que para comprobar si la subvención constituye tal contraprestación, es necesario poner de relieve que los elementos constitutivos del precio del bien o del servicio deben quedar determinados a más tardar en el momento en el que se produce el hecho imponible (§ 13).
- (iii) En las subvenciones vinculadas al precio siempre participan tres sujetos; el que concede la subvención, el operador económico que las recibe y adquirente del bien o el destinatario del servicio (§ 10). El compromiso de pagar la subvención tiene como corolario el derecho a percibirla por el destinatario último. Esta relación entre la subvención y el precio debe mostrarse de manera inequívoca mediante un análisis de las circunstancias que en cada caso dan lugar al pago de dicha contraprestación. Sin embargo, no es

<sup>16</sup> Sobre el concepto de subvención vinculada al precio puede verse también BANACLOCHE (2002, pág. 2).

necesario que esté determinado el precio del bien o del servicio o una parte del precio. Basta con que sea *determinable* (§ 13) <sup>17</sup>.

- (iv) Resulta necesario que se *pruebe* la relación directa e inequívoca que entre precio y subvención existe, de tal manera que el precio que se le cobra al destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida. No obstante, no es necesario que el importe de la subvención *corresponda exactamente a la disminución* del precio del bien que se entrega sino que basta con que la relación entre dicha disminución de precio y la subvención, que puede tener carácter global, sea *significativa* (§ 14 y 17).
- (v) Por último, el Tribunal concluye afirmando que será la autoridad de cada Estado miembro la que debe valorar cuándo se cumple con esta doctrina general y advierte la existencia de algunas pautas al respecto, tales como comparar el precio al que se venden los bienes en cuestión con su precio de coste normal o bien investigar si el importe de la subvención disminuyó cuando no se produjeron esos bienes (§ 17).

La doctrina fijada en la Sentencia de 22 de noviembre de 2001, OFFICE DES PRODUITS WALLONS (As. C-184/00), ha sido matizada posteriormente por la STJCE de 15 de julio de 2004 [Comisión/Italia (As. C-381/01), Comisión/Finlandia (As. C-495/01), Comisión/Alemania (As. C-144/02), Comisión/Suecia (As. C-463/02)], referida a forrajes desecados. Con arreglo a esta última Sentencia se añade un requisito a los anteriormente establecidos; la necesidad de que se compare el precio del bien o servicio subvencionado con el *precio de mercado normal* y sólo si éste es menor podría darse el caso de una subvención vinculada al precio, ya que la finalidad de la inclusión de las subvenciones en la base imponible es «*gravar la totalidad del valor del bien en el mercado*» (§ 26 y 38) <sup>18</sup>.

<sup>17</sup> El Abogado General del asunto OFFICE DES PRODUITS WALLONS (As. C-184/00) enumera una serie de elementos que a su parecer pueden determinar la influencia de la subvención en el precio o cantidad (§ 36). Así, «- *Si la entrega de bienes o la prestación de servicios a los consumidores constituye la actividad principal del beneficiario, será más fácil suponer que la subvención influye directamente en el precio o en la cantidad. - Cuando la subvención se concede para hacer frente a los costes fijos del beneficiario, será más difícil determinar la existencia de una influencia directa que cuando la subvención se destina a cubrir los costes variables vinculados a las actividades efectivamente realizadas por el beneficiario. - La intención de la entidad que concede la subvención. Se aceptará antes la existencia de una influencia directa si la entidad concedente pretende con la subvención precisamente fomentar la entrega de bienes y la prestación de servicios (a cambio de un precio razonable). La propia prestación de bienes y servicios puede ser un requisito de la subvención. - De igual modo, cabrá admitir la existencia de una influencia directa si hay que establecer una relación matemática entre la evolución de la cuantía de la subvención, la cantidad producida y la evolución del precio de los bienes y servicios de que se trate*».

<sup>18</sup> En concreto, el Tribunal sostiene que «*no se ha demostrado que el régimen de ayuda sea un régimen de **promoción del consumo**. No pretende incentivar la compra por parte de terceros de forraje desecado a través de precios que, gracias a la ayuda, sean inferiores a los precios del mercado mundial, lo que constituiría un supuesto en el que una base imponible del IVA limitada al precio pagado no se correspondería con el valor total del bien entregado. Lo que pretende dicho régimen es permitir que los terceros se abastezcan dentro de la Comunidad a un precio comparable al precio del mercado mundial, al que podrían en todo caso abastecerse fuera de la Comunidad si, no existiendo dicha ayuda, la oferta en el interior de la misma no existiese o fuera insuficiente. Por tanto, el IVA que se aplica a dicho precio incluye la totalidad del valor del bien en el mercado*».

Por último, señalar que la STJCE de 13 de junio de 2002 (KEEPING NEWCASTLE WARM, AS. C-353/00) conoce del caso de una cantidad monetaria entregada por un organismo público a una entidad donde la solución no viene por la vía de las subvenciones vinculadas al precio (§ 25), sino que afirma que la base imponible de una prestación de servicios está constituida por todo lo que se recibe como contrapartida del servicio prestado (§ 26). De esta manera, para el Tribunal no es necesario entrar a valorar si, primero, nos encontramos ante una subvención, y, segundo, si está directamente vinculada al precio; por el contrario, la entidad recibe una cantidad como contrapartida del servicio que presta a determinadas categorías de beneficiarios. Estamos, por tanto, ante una contraprestación satisfecha por un tercero –aunque sea organismo público– y como tal se incluye en la base imponible del IVA.

### e) Concepto de subvención vinculada al precio en la doctrina de la DGT después de la STJCE de 22 de noviembre de 2001.

Como tuvimos ocasión de manifestar en su día al comentar la STJCE de 22 de noviembre de 2001 (BLÁZQUEZ LIDOY, 2002b, pág. 392), a nuestro parecer, la jurisprudencia comunitaria se hace partícipe de una interpretación más laxa de la Sexta Directiva de la que se ha recogido en la norma española. En efecto, no vemos diferencias en la referencia temporal, en tanto que el propio tribunal advierte que los elementos constitutivos del precio deben determinarse a más tardar en el momento en que se realiza el hecho imponible. Y tampoco las hay en la idea de contraprestación ya que también el propio Tribunal advierte que sólo la parte de subvención que sea identificable como contraprestación podrá estar sujeta al IVA. Por el contrario, creemos que es posible advertir una divergencia con la norma española en el momento en que ésta exige que se conceda en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados. En efecto, de acuerdo con la doctrina del Tribunal, las subvenciones concedidas en función de unidades o volumen se deben incluir en la base imponible. Sin embargo, su doctrina también alcanzaría a aquellas otras no concedidas en función de las unidades entregadas o del volumen de servicios prestados en aquellos casos donde de forma efectiva se pudiera verificar que el precio de los mismos se ha determinado en función del importe de la subvención, disminuyendo en la correspondiente proporción. Es decir, la doctrina del Tribunal de Luxemburgo hace mención de un criterio material mientras que la norma española incide en otro de carácter más formal<sup>19</sup>.

SÁNCHEZ GALLARDO (2002, págs. 27 y ss.), actual Subdirector General de Impuestos sobre el Consumo, era consciente de esta posible disfunción entre Directiva y norma interna. A su parecer el contenido del artículo 78.Dos.3, párrafo segundo, «cabe entender que añadida a la disposición con **intención aclaratoria**, plantea ciertos problemas en su interpretación cuando se compara con el precepto comunitario, pudiendo llegarse incluso a la conclusión de que establece unas reglas para

<sup>19</sup> Esta opinión es mantenida también por MARTÍN JIMÉNEZ (2002, pág. 766). GARCÍA MORENO (2005, pág. 20) afirma que la normativa española «puede haber incurrido en un reduccionismo al dejar fuera de la base imponible subvenciones que debían haberse integrado en ella». Así, afirma que muchas de las subvenciones, incluidas las de funcionamiento, amparadas por la reforma del régimen de prorata, deberían encontrar cabida en las normas reguladoras de la base imponible (pág. 16). De forma contraria se manifiesta VICTORIA SÁNCHEZ (2002) para quien tanto la norma española como la doctrina administrativa dictada al efecto se ajusta a los criterios mantenidos por la Sentencia de 22 de noviembre de 2002.

la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA más estrictas o incluso restrictivas que las que establece la misma Directiva. **Esta conclusión, sin embargo, no puede admitirse bajo ningún concepto** si tenemos en cuenta que la base imponible del IVA es la magnitud o variable de mayor trascendencia a nivel comunitario, por lo que no resultaría admisible en modo alguno que la regulación de uno de los Estados miembros estableciese una regulación de esta cuestión que limitase este concepto»<sup>20</sup>.

Este punto de partida lleva al autor a sostener que la limitación que el párrafo segundo del artículo 78.Dos.3 haya de matizarse o delimitarse. Así, entiende que debe interpretarse en el siguiente sentido<sup>21</sup>:

«1.º La subvención es proporcional a la cantidad de bienes entregados o de servicios prestados. Este requisito **ha de interpretarse con una enorme flexibilidad**, ya que el mismo Tribunal llega a admitir la inclusión de subvenciones en la base cuando la concesión de la misma está condicionada con la existencia de las operaciones gravadas de forma global, de manera que desaparezca cuando los bienes de que se trate han dejado de producirse, **pero sin exigir una relación biunívoca entre subvención y bienes o servicios**».

«2.º El importe de la subvención ha de determinarse con carácter previo a la realización de las operaciones. Esta condición ha de entenderse como indicativa de que el modo o forma de cálculo de la subvención se determine con carácter previo al momento en que se realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios subvencionadas, **pero sin que sea preciso que a la fecha en que se tenga por efectuada una determinada operación se conozca cuál es el importe exacto de la subvención** que va a percibir el empresario o profesional que la realiza».

Hemos querido recoger las palabras exactas del trabajo de SÁNCHEZ GALLARDO porque es, textualmente, el pasaje que ha incorporado la DGT a sus contestaciones a las consultas sobre subvenciones vinculadas. Así, puede verse, por todas, la de 27 de mayo de 2002 (consulta núm. 795/2002) y la de 30 de abril de 2004 (consulta núm. 1148/2004). Además de la DGT, también el TEAC empieza a hacer suyos los argumentos de la STJCE de 22 de noviembre de 2001 y analiza las cuestiones a la vista de la doctrina sentada en dicha Sentencia y no con base en el estricto sentido de la LIVA. Es más, en las Resoluciones de 28 de julio de 2004 (RG 7617/2001) y de 13 de octubre de 2004 (RG 2515/2002) se afirma que la misma idea de que el precio disminuya en proporción a la subvención es la que está presente en el artículo 78.Dos.3 de la LIVA<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> SÁNCHEZ GALLARDO (2002, pág. 27) (la negrita es nuestra).

<sup>21</sup> SÁNCHEZ GALLARDO (2002, pág. 31) (la negrita es nuestra).

<sup>22</sup> Por su parte, la Resolución del TEAC de 26 de mayo de 2004 (RG 6968/2001, dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio) también entiende que la doctrina del Tribunal de Luxemburgo se aplica con el actual artículo 78.Dos.3. En concreto, afirma que *«debemos señalar que ni del artículo 11 A). 1 a) de la Sexta Directiva ni del artículo 78.dos.3.º, ni de la jurisprudencia del TJCE cabe extraer la conclusión de que una subvención sólo está vinculada al precio si se fija como un determinado porcentaje del precio de venta de un bien o servicio, habiendo admitido dicho Tribunal la posibilidad de que subvenciones destinadas a cubrir gastos de explotación (sentencia de 20 de noviembre de 2001) o a financiar con una cantidad fija la realización de un determinado servicio (sentencia de 13 de junio de 2002) puedan ser consideradas como subvenciones vinculadas al precio»*.

#### d) Posible extralimitación en la doctrina de la DGT sobre subvenciones.

Podemos señalar que es un lugar común que el texto de la LIVA es más estricto que el de la Directiva. Expresamente la DGT señala que *«se deben revisar los requisitos que establece la Ley 37/1992 en su artículo 78.dos.3.º para la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA»* y que con relación a las reglas para determinar la base imponible *«no deben ser interpretadas en los mismos términos en los que se interpretan las reglas que suponen limitaciones en derecho a la deducción... Por el contrario, en materia de delimitación de las operaciones sujetas al Impuesto y de configuración de la base imponible de éstas rige el principio de generalidad»* (Resolución de la DGT de 18 de febrero de 2003, consulta núm. 0223/2003).

Llegados a este estadio, lo que hay que dirimir es si, efectivamente, es posible hacer la interpretación correctiva que pretende la DGT o no.

Y la respuesta radica en el *alcance* que se le dé al artículo 78.Dos.3, párrafo 2 de la LIVA. Si, como se propugna por SÁNCHEZ GALLARDO (2002, pág. 27), realmente nos encontramos ante una norma de carácter *aclaratoria*, y no sustantiva, ciertamente sería posible acomodar su interpretación a la doctrina del Tribunal de Luxemburgo<sup>23</sup>. Pero, si, por el contrario, la naturaleza de la norma es *material*, la Administración no podría aplicar, a nuestro parecer, la doctrina del Tribunal de Justicia en contra de la norma interna. En efecto, no hay que olvidar que el efecto directo vertical de las Directivas es un medio puesto a disposición de los *particulares* para reaccionar frente a las infracciones de un Estado miembro, pero no puede invocarse por la Administración frente al particular en la medida en que dicha consecuencia supondría privilegiar al Estado incumplidor (*vide*, por todos, las Conclusiones del Abogado General SAGGIO presentadas el 28 de octubre de 1999, DIONYSIOS DIAMANTIS, Asunto C-373/97, § 36). Como ha señalado la STJCE de 10 de marzo de 2005 (Comisión/ Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, As. C-33/03, § 25) *«con arreglo a jurisprudencia continuada, la incompatibilidad de una legislación nacional con las disposiciones comunitarias sólo puede quedar definitivamente eliminada mediante unas disposiciones internas de carácter vinculante que tengan el mismo valor jurídico que aquellas que deben modificarse. Simples prácticas administrativas no pueden ser consideradas como constitutivas de un cumplimiento válido de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario»*. En consecuencia, ni la Administración puede exigir la aplicación de una Directiva transpuesta incorrectamente, ni tampoco puede oponerse cuando sea el contribuyente quien exija, en virtud del efecto directo, la aplicación de la Directiva<sup>24</sup>.

No hay que olvidar que el texto concreto del artículo 78.Dos.3, párrafo 2 es el siguiente: *«se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las*

<sup>23</sup> De la misma opinión parece GARCÍA MORENO (2005, pág. 23), al afirmar que de no interpretarse la norma española de acuerdo con lo que dispone el artículo 11 de la Sexta Directiva podría dejar fuera del término subvenciones todas aquellas que, a pesar de contribuir a financiar la actividad del sujeto pasivo, no se conceden en función del número de operaciones celebradas pero que, indudablemente, representan actos de consumo. Por su parte, CALVO VÉRGEZ (2006, pág. 27) entiende que la interpretación del artículo 78.Dos.3 ha de efectuarse de forma flexible, conforme a la doctrina de la Sentencia 22 de noviembre de 2001.

<sup>24</sup> LÓPEZ RODRÍGUEZ (2005, pág. 129) señala que «En cuanto a los particulares, las directivas no pueden por sí mismas imponerles obligaciones; así lo exigen el principio de seguridad jurídica y tipicidad. El Estado no puede exigir su cumplimiento, cuando no ha cumplido su obligación de transposición. Sin embargo, aquéllos sí puede exigir su aplicación inmediata y derivar los derechos que resulten de las mismas».

*subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación*». A nuestro parecer, si la norma tuviera un simple carácter enunciativo la forma de integrar que ha realizado la DGT no nos parece conforme a Derecho. Entendemos que el sistema hermenéutico correcto hubiera pasado no por interpretar el párrafo segundo del artículo 78.Dos.3, sino, tal y como se hacía por STJCE de 13 de junio de 2002 (KEEPING NEWCASTLE WARM, As. C-353/00) valorando cuando una determinada prestación forma parte de la base imponible, con independencia de que se pueda calificar como subvención vinculada al precio o no. Es decir, interpretando el artículo 78.Uno que establece que la base imponible del impuesto estará constituida «*por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas*». De esta manera, el artículo 78.Dos.3 párrafo 2 sería enteramente válido por su carácter aclaratorio, pero, además, deberían incluirse todas las subvenciones que cumplieran los requisitos exigidos por la doctrina del Tribunal de Luxemburgo.

Sin embargo, creemos que la naturaleza del artículo 78.Dos.3 párrafo 2 es de carácter sustantiva por varias razones.

- (i) En primer lugar, porque así se había interpretado de forma constante antes de la Sentencia de 22 de noviembre de 2001 y una norma interna no muta de sustantiva a ejemplificativa por el hecho de que el Tribunal de Luxemburgo interprete el contenido de un precepto de la Directiva.
- (ii) Porque el legislador español había tomado otra opción; todas las subvenciones de funcionamiento que pudieran incidir en el coste porque hubiera una relación directa e inequívoca entre precio y subvención pero no determinada en función del número de unidades o volumen de servicios se integraba en la regla de prorata. Se trataba de una regulación que, a nuestro parecer, si bien podría ir en contra de la Directiva, completaba y acotaba la norma de las subvenciones vinculadas al precio, de tal manera que estructuraba un régimen donde la seguridad jurídica se configuraba como valor prioritario.
- (iii) Porque el contenido gramatical de la norma es claro. Es una norma imperativa («*se considerarán subvenciones vinculadas al precio*»), como otras muchas que existen en nuestro código tributario. No hay que olvidar que cuando el legislador tributario ha querido establecer un supuesto enunciativo, se ha guardado añadir al término *se consideran* coletillas como *entre otras*.
- (iv) Por último, y como señalaremos posteriormente (*vide infra* apartado 5), porque en la tramitación de la Ley 3/2006 expresamente se contempló la posibilidad de reformar este precepto y no se llevó a cabo bajo la razón de que la modificación debía limitarse a la reforma de las subvenciones y la prorata, motivo que parece de poca entidad si el artículo 78.Dos.3 párrafo 2 tiene carácter ejemplificativo y el objeto de la reforma era la mera adaptación a la jurisprudencia comunitaria.

Por tanto, a nuestro parecer, la norma española incumple la Sexta Directiva al vulnerarse el concepto de contraprestación satisfecha por terceros y subvención vinculada al precio según inter-



pretación del TJCE en sus Sentencias de 22 de noviembre de 2001, OFFICE DES PRODUITS WALLONS (As. C-184/00) y de 13 de junio de 2002 (KEEPING NEWCASTLE WARM, As. C-353/00). De esta manera, creemos que la Administración no podrá aplicar el concepto amplio de subvención. Sí, por el contrario, podría ser invocada la doctrina del Tribunal de Luxemburgo por los contribuyentes si es que en algún caso les pudiera ser de interés <sup>25</sup>.

### e) Limitaciones al criterio extensivo de interpretación del artículo 78.Dos.3 de la LIVA.

Ciertamente, el concepto del TJCE sobre subvenciones vinculadas al precio recogido en la doctrina de la DGT puede ser más justa y acorde con los principios comunitarios. Pero, por el contrario, los principios de seguridad jurídica y certeza ceden en pos de ese concepto amplio de contraprestación y dejan a las entidades en una posición muy compleja para las situaciones poco claras (que serán más de las deseadas). En muchos de los casos, además, las consultas tributarias no serán una solución adecuada, en tanto que las entidades que las plantean desearían tener la contestación con anterioridad a la presentación de la solicitud, lo que no será posible debido al plazo limitado que se concede en la convocatoria para presentar solicitudes. A esto hay que añadir que se va a requerir de las entidades un examen exhaustivo de costes y de contabilidad, esfuerzo, además, que en muchos casos dichos entes no podrán realizar <sup>26</sup>.

Si a estas dificultades técnicas de las propias entidades se añade que la interpretación de qué son subvenciones vinculadas al precio debería hacerse, como señala la DGT, «*con una enorme flexibilidad*» (por todas, 30 de abril de 2004, consulta núm. 1148/2004), o que en la base imponible no se puede aplicar la interpretación estricta referente a las limitaciones del derecho a deducir, sino que rige un principio de generalidad (Resolución de la DGT de 18 de febrero de 2003, consulta núm. 0223/2003), la panorámica para las entidades receptoras de subvenciones dista de ser halagüeña.

Sin embargo, a mi juicio, no se trata solamente de que la DGT pueda adoptar una interpretación extensiva en contra de Ley interna, sino que, además, creemos que esa significación amplia no es la que se predica en la jurisprudencia comunitaria. En efecto, a mi parecer esta interpretación amplia podría no ser correcta por varias razones. En primer lugar, porque los empresarios deben saber de una forma clara cuáles son los efectos de la normativa sobre las condiciones económicas, en tanto que el IVA es un tributo que afecta directamente al mercado y a la competencia, y dejar criterios flexibles en la base imponible no parece que sea respetuosa con la seguridad jurídica que

<sup>25</sup> Se nos ocurre el caso de un empresario que realice actividades gravadas y actividades exentas donde, además, los destinatarios de las actividades gravadas sean sujetos pasivos con pleno derecho a la deducción. En dicho caso, aplicar el criterio amplio supondrá aumentar el porcentaje de deducción de la prorratea, al incrementarse el numerador y el denominador.

<sup>26</sup> No está de más recordar en este punto la historia del actual artículo 136.3 del TRLIS. La Ley de Acompañamiento para 2002 modificó el artículo 142.3 de la Ley 43/1995 y exigió a todas las entidades no lucrativas (entidades receptoras de muchas subvenciones) que declararan todas sus rentas, exentas o no. Debido a que en España existen decenas de miles de estas entidades cuyo tamaño y personal les impiden llevar un mínimo control la Ley 26/2003 tuvo que aprobar una modificación con carácter retroactivo para que las entidades que tengan ciertos tipos de renta no tuvieran que declarar.

debe alumbrar esta materia <sup>27</sup>. En segundo lugar, porque el propio Abogado General GEELHOED en sus conclusiones presentadas el 27 de noviembre de 2003 al asunto de los forrajes desecados [Comisión/Italia (As. C-381/01), Comisión/Finlandia (As. C-495/01), Comisión/Alemania (As. C-144/02), Comisión/Suecia (As. C-463/02)] expresamente señala que **«la disposición del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva debe considerarse una excepción a los principios generales del sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Esta excepción debe interpretarse y aplicarse de manera restrictiva y estricta»** (§ 53). Y continúa diciendo que **«55. Una interpretación estricta conlleva que sólo se puede recaudar impuestos sobre las subvenciones concedidas en cuanto se ven reflejadas en el precio de la operación. En efecto, si una subvención que hace bajar el precio estuviera completamente sujeta al impuesto, mientras que sólo influye parcialmente en el precio de la operación pagado por el consumidor final, tiene como consecuencia que la autoridad fiscal en cuestión reciba más IVA que el perdido al conceder la subvención. Semejante compensación excesiva sería contraria al tenor de la norma excepcional recogida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, que no persigue más que una compensación por el impuesto realmente perdido como consecuencia de la subvención... 57. Por consiguiente, mantener la conformidad sistemática del impuesto sobre el valor añadido, incluyendo la excepción a éste recogida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, requiere que, al aplicar el IVA sobre subvenciones, se analice detalladamente si éstas influyen en el precio en la fase de consumo final y, en caso afirmativo, en qué medida. Dicho de otra manera: las autoridades fiscales en cuestión deberán poder demostrar que debido a la subvención pierden ingresos derivados de los impuestos y, si éste fuera el caso, deberán poder demostrar el importe de los ingresos perdidos»**.

A esto hay que añadir, además, que en la STJCE de 15 de julio de 2004 [Comisión/Italia (As. C-381/01), Comisión/Finlandia (As. C-495/01), Comisión/Alemania (As. C-144/02), Comisión/Suecia (As. C-463/02)], se señaló que era necesario que se comparara el precio del bien o servicio subvencionado con el precio de mercado normal y sólo si éste es menor, podría darse el caso de una subvención vinculada al precio, ya que la finalidad de la inclusión de las subvenciones en la base imponible es **«gravar la totalidad del valor del bien en el mercado»** (§ 26 y 38). A nuestro parecer, por tanto, el precio de mercado se configura como un límite, como expresamente se ha reconocido en España en la Resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 19 de enero de 2006 (Reclamación 16-115.05). En esta Resolución, citando expresamente la STJCE de 15 de julio de 2004, se señala que en las subvenciones vinculadas al precio debe verificarse que **«dicho precio, en virtud directa del cobro de la subvención, sea inferior al precio de mercado, es decir, que haya una discordancia entre valor y precio, siendo éste, el valor o precio de mercado, superior al precio ofrecido al público en virtud de la subvención, extremo sobre el que, efectivamente no se ha hecho prueba, siendo otra cosa y no existiendo vinculación directa en dicho caso entre subvención y precio, cuando lo que se fomenta mediante la subvención es la producción de bienes o servicios para que los mismos puedan ser ofrecidos sin pérdidas a precio de mercado o lo que es lo mismo a la cantidad que el mercado está dispuesto a satisfacer por la entrega de un bien o la prestación de un servicio... Es de concluir que si bien en toda subvención de explotación puede existir una**

<sup>27</sup> Señala el Abogado General POIARES MADURO en sus conclusiones presentadas el 7 de abril de 2005 (As. C-255/02, As. C-419/02, As. C-223/03) que **«los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima que también forman parte del ordenamiento jurídico comunitario»** y a la luz de los cuales deben interpretarse las disposiciones de la Sexta Directiva. De esos principios se deriva que los contribuyentes han de tener derecho a conocer por anticipado cuál será su situación fiscal y, a tal efecto, confiar en el significado ordinario de los términos de la legislación del IVA».

*vinculación entre el precio y la subvención, pues permite al agente económico producir a un menor coste como consecuencia de ver parte del mismo sufragado por un ente público sin contraprestación y por ello ofrecer un menor precio, no en todo caso tal vinculación es de carácter directo».*

Es más, esta limitación impuesta por la necesidad de gravar la totalidad del valor del bien en el mercado afecta a más sectores de los que se pueda pensar. No hay que olvidar que, en muchos de los casos, las subvenciones se conceden para prestar servicios que si se prestaran a precios de mercado no tendrían demanda o no habría consumo. Y no sólo nos referimos, por ejemplo, a sectores como la energía (eólica, solar, etc.), sino a otros relacionados con la cultura, donde si se cobrara a los consumidores el precio de mercado en función de los costes incurridos, simplemente no habría demandantes. Y basta pensar en un ejemplo relacionado con una obra de teatro de carácter cultural donde el precio es el de mercado. Sin embargo, los costes son muchos mayores a los ingresos que se van a recaudar vía precio normal de mercado porque se sabe que dichas obras culturales no tienen un público masivo, pero la Administración entiende que son necesarias para la difusión de la cultura. Si las subvenciones se sumaran al precio de mercado y, como dice la Administración, ese IVA determinado sobre el total debe repercutirse, resultaría que el precio final sería mucho mayor al de mercado y, por tanto, no habría consumo.

Por tanto, y como hemos señalado, creemos que no es posible una interpretación amplia del concepto de subvención vinculada al precio en contra de Ley interna. Pero, incluso si se diera por buena esa interpretación extensiva de la DGT, creemos que el alcance que se da por la DGT debe ser matizado. Así, a nuestro juicio, se puede convenir que: (i) En el ámbito de las subvenciones no se aplica un criterio flexible, sino de interpretación estricta. (ii) Esto supone que es necesario probar de una manera *inequívoca* la correlación entre precio convenido y la subvención recibida y fijar la medida (que si bien no tiene que ser exacta sí muy aproximada) en que afecta al precio. De esta manera, si la subvención sólo afecta parcialmente al precio, lo que debe gravarse es en la parte que afecta al precio, y no sobre el importe total de la subvención. Es decir, si el precio sin subvención es 100 y con subvención es de 80, lo único que se puede gravar son 20, con independencia de que la subvención fuera de 22. (iii) Por último, sólo se puede gravar la subvención en la medida en que el precio de mercado del bien o producto se reduzca y, a nuestro parecer, hasta dicho límite. Si la subvención no hace que el precio de mercado se reduzca, no puede aumentar la base imponible.

#### **f) Efectos de la Sentencia de 6 de octubre de 2005 sobre las subvenciones vinculadas al precio.**

Como hemos señalado, el Tribunal de Luxemburgo ha declarado, en Sentencia de 6 de octubre de 2005 (Comisión/Reino de España, As. 204/03), que España ha incumplido la Sexta Directiva «*al prever una prorata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones*». Pero, además, ha señalado que los efectos de la Sentencia no se pueden limitar.

Por tanto, en teoría, todas las entidades que hubieran sufrido limitaciones a su derecho a deducir porque en sus declaraciones hayan introducido en la regla de prorata las subvenciones, o

no haya podido deducir el IVA de adquisiciones concretas por haber recibido subvenciones de capital, podrían ahora solicitar que se regularizara su situación tributaria. No es objeto de este trabajo analizar cómo se puede/debe proceder a esa regularización y quién debe/debería hacerlo <sup>28</sup>. Pero sí, en cambio, hacer notar cómo, en principio, si fuera la entidad la que, por ejemplo, impugnara su propia liquidación (art. 120.3 de la LGT 58/2003) o presentara una declaración sustitutiva o complementaria (art. 122 de la LGT 58/2003), esto puede tener un efecto perverso. En principio, la presentación de dichas declaraciones interrumpen el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria [art. 68.1 (c) de la LGT 58/2003] de tal forma que se le abren cuatro nuevos años para defender sus intereses <sup>29</sup>. De esta manera, la Administración sí devolverá el IVA soportado. Pero, a su vez, puede abrir un procedimiento inspector para comprobar si lo que realmente había eran subvenciones vinculadas al precio (en virtud de esa interpretación amplia) y entrar a examinar el IVA repercutido (siempre que la entidad no realizara actividades exentas) <sup>30</sup>. A nuestro parecer, esta comprobación sólo puede hacerse por el departamento de Inspección debido precisamente a la profundidad del análisis, y se debe tratar, además, de una inspección completa <sup>31</sup>.

<sup>28</sup> Las situaciones que se pueden plantear son varias y complejas. Estará el caso de aquellos sujetos que han presentado autoliquidaciones cuyo plazo de prescripción no haya concluido. Aquellas otras donde sí haya concluido el plazo de prescripción. Las autoliquidaciones que hayan sido revisadas por la Administración y cuyo resultado sea ya firme, bien porque no se impugnó en plazo bien porque los tribunales lo han desestimado. Y los procedimientos que tengan una reclamación o recurso interpuesto. Sobre la regularización de situaciones tributarias como consecuencia de una sentencia del Tribunal de Luxemburgo puede verse VILLAR EZCURRA (2002, págs. 203 y ss.), BAS SORIA (2005, págs. 137 y ss.), FALCÓN Y TELLA (2005) y (2006), CHECA GONZÁLEZ (2006) y CAYÓN GALIARDO (2005). Por su parte, la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos (sobre la 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 STJCE de 6 de octubre de 2005) acude, directamente a las normas internas. Todo aquello que sea firme (ya sea porque ha prescrito, ya porque sea irrecurrible) es intocable.

<sup>29</sup> Habría que plantearse si es posible regularizar el IVA conforme se dispone en el artículo 114.Dos de la LIVA, de tal manera que no se interrumpiera el plazo de prescripción. A nuestro parecer, no es un caso de determinación *incorrecta* de la deducción, sino de una determinación correcta con arreglo a la legislación que en ese momento estaba vigente. Sin embargo, la Instrucción 10/2005 de la Dirección General de la AEAT de 30 de noviembre (sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, como consecuencia de la STJCE de 6 de octubre de 2005) sí considera aplicable el artículo 114.Dos. Mediante la aplicación de este precepto la Administración sale beneficiada en tanto no se le podrán exigir intereses de demora y evita tener que revisar declaraciones. A su vez, se guarda cuatro años para comprobar ese IVA soportado. La única desventaja es que no interrumpe la prescripción para el IVA repercutido y una posible reubicación como subvenciones vinculadas al precio.

<sup>30</sup> No hay que olvidar que el quebranto que va a suponer para la Administración los efectos de la Sentencia de 6 de octubre de 2005 son importantes. De hecho, en *El País* de 6 de marzo de 2006 se señalaba que hasta el 28 de febrero de 2006 la cantidad debida por las reclamaciones recibidas y resueltas arroja un resultado de 157 millones de euros. Se afirma en dicho periódico que, al haber plazo para seguir reclamando, el Ministerio calcula que las cantidades no van a alcanzar los 1.000 ó 2.000 millones de euros. Es más, otras fuentes aseguran que la cantidad final puede situarse entre los 300 y los 500 millones de euros.

<sup>31</sup> La devolución de las cuotas del IVA deberá tener influencia en el Impuesto sobre Sociedades, ya que en su día el IVA no deducido se configuró como un gasto deducible. De hecho, así se ha señalado en la Instrucción 10/2005 de la Dirección General de la AEAT de 30 de noviembre (sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el IVA de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, como consecuencia de la STJCE de 6 de octubre de 2005) donde se establece que el ingreso habrá de computarse en el momento en el que se reconozca el derecho a la devolución, lo cual plantea, a nuestro parecer, alguna duda, ya que el artículo 19.3 de la LIS no permite en ningún caso diferir ingresos. Mediante este sistema la Administración no cobra intereses de demora, pero, a su vez, se asegura que ninguno de aquellos gastos por IVA soportado no deducido ha prescrito. Por otro lado, habrá que ver también cómo influye en las condiciones de la concesión de la subvención, en tanto que si el IVA soportado no deducible estaba cubierto por la subvención, al ser ahora recuperable se habría cobrado indebidamente la subvención en dicha parte (art. 31.8 de la LGS).

Este efecto perverso sólo se puede evitar si, como nosotros entendemos, el artículo 78.Dos.3 no da cabida a la interpretación amplia sostenida por la DGT. Si, por el contrario, se mantiene el concepto laxo de subvención vinculada al precio de la DGT, bien harán las entidades en pararse a estudiar las posibles consecuencias antes de iniciar los trámites para obtener la devolución, porque a la interrupción de la prescripción y la apertura de otros cuatro años de inspección se une la posibilidad de una nueva liquidación por IVA devengado no ingresado. IVA que, además, normalmente no podrán repercutir a los destinatarios finales (art. 89.Tres de la LIVA), de tal manera que se configurará como un IVA soportado y no deducible.

#### 4. PROBLEMAS JURÍDICO-TÉCNICOS DE LAS SUBVENCIONES VINCULADAS: ESPECIAL REFERENCIA A LA REPERCUSIÓN

En los siguientes apartados vamos a estudiar las cuestiones de fondo y técnica que, a nuestro juicio, plantea la inclusión de las subvenciones como mayor valor de la contraprestación.

##### a) Análisis de los significantes empleados en la norma.

El artículo 78.Dos.3 de la LIVA hace mención a conceptos que distan de ser claros y que, a nuestro juicio, su significado debería haber sido solventado de forma expresa en la actual reforma de la LIVA.

- (i) En primer lugar, sigue sin definirse, con la consiguiente conculcación de la seguridad jurídica, qué se debe entender por subvención a estos efectos<sup>32</sup>. Más en concreto, si debe acudir al concepto técnico de la Ley General de Subvenciones (LGS) o a otro significado distinto<sup>33</sup>. Así, nos referimos, por ejemplo, a la diferencia entre el concepto de transferencia presupuestaria y de subvención, cuestión que ha planteado ciertas dudas y que ha sido objeto de debate jurisprudencial<sup>34</sup>, o las subvenciones destinadas a financiar

<sup>32</sup> El día de la aprobación definitiva de la reforma (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, núm. 160, 16 de marzo de 2006) el representante del Grupo Socialista expresamente afirmaba que en 2006 la Unión Europea tiene prevista una modificación de la Sexta Directiva donde «*Sin duda, la delimitación del concepto mismo de subvención y su tratamiento en el impuesto será un tema central*».

<sup>33</sup> A nuestro juicio, una adecuada concepción del principio de seguridad jurídica y confianza legítima debería llevar aparejada una correcta definición de las subvenciones a los efectos de este tributo (art. 12 de la LGT 58/2003). Sobre el concepto de subvención en la nueva LGS *vide* PASCUAL GARCÍA (2004, págs. 34 y ss.), CARBAJO VASCO, (2005, págs. 14 y ss.), FERNÁNDEZ FARRERES (2005, págs. 29 y ss.), VAQUERA GARCÍA (2005, págs. 1.556 y ss.).

<sup>34</sup> La Abogado General STIX-HACKL afirma en las conclusiones presentadas al asunto KEEPING NEWCASTLE WARM (As. C-353/00) que «*por subvención debe entenderse un pago efectuado –por regla general por razones de interés general–, por el sector público*» (§ 36). *Vide* la referencia al concepto de subvención en Derecho comunitario que hace GARCÍA MORENO (2005, pág. 15) y con relación al Derecho interno el estudio de MARTÍN FERNÁNDEZ y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2002, págs. 9 y ss.). *Vide* también, por todas, las Resoluciones del TEAC de 28 de julio de 2004 (RG 7617/2001) y de 13 de octubre de 2004 (RG 2515/2002) y la SAN de 10 de diciembre de 2003 (rec. núm. 24/2001). *Vide* el Dictamen de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado de 24 de junio de 1999 (ref.: A.G. Entes Públicos 12/99) donde se señalaba que las transferencias de fondos públicos no pueden calificarse como subvenciones y, por tanto, no debían incluirse en la regla de prorrata.

el déficit de actividad que no se integran en la cuenta de pérdidas y ganancias, que han llegado a ser conceptuadas como subvenciones vinculadas al precio [Resoluciones de la DGT de 18 de febrero de 2003 (consulta núm. 0223/2003) y de 29 de julio de 2004 (consulta núm. 1522/2004)], o si las subvenciones en especie deben tomarse en consideración, ya que en el artículo 2 de la LGS se limita a las aportaciones *dinerarias* (la disp. adic. quinta de la LGS señala que las entregas a título gratuito de bienes y derechos se regirán por la legislación patrimonial)<sup>35</sup>, o si el importe de los rendimientos que se generen por los fondos librados incrementan el importe de la subvención concedida (art. 19.5 de la LGS), o si la cantidad que concede, por ejemplo, una fundación del sector público, que con arreglo al artículo 3.2 de la LGS no debe someterse a la LGS, se debe calificar o no como subvenciones a efectos del IVA en tanto provienen de una entidad que forma parte del sector público (art. 2 de la LGP)<sup>36</sup>.

Lo que sí creemos es que no es posible extender el concepto de subvenciones a las transferencias de fondos entre particulares<sup>37</sup>. En concreto, a las donaciones. El concepto de subvención debe limitarse a ayuda pública, no privada<sup>38</sup>. Esto no quiere decir que una donación no pueda calificarse como una contraprestación con arreglo al artículo 78.Uno de la LIVA, como sería el caso, por ejemplo, de que una fundación regalase a niños juguetes y el coste de dichos juguetes los pagase una determinada empresa; nos encontraríamos ante un pago por un tercero<sup>39</sup>. Pero, como hemos señalado, a nuestro parecer el artículo 78.Dos.3 de la LIVA supone una opción del legislador interno por definir cuando una subvención se incluye en la base imponible. De esta manera, si una

<sup>35</sup> La DGT viene entendiendo que la aportación de terrenos gratuitos por parte de los Ayuntamientos para hacer viviendas protegidas se califican como subvenciones vinculadas al precio [Resoluciones de la DGT de 5 de abril de 2004 (consulta 0916/2004), de 25 de febrero de 2005 (consulta vinculante núm. V0291/2005), y de 3 de marzo de 2005 (consulta vinculante núm. V0334/2005)].

<sup>36</sup> Señala GONZÁLEZ CUETO (2003, pág. 367 y ss.) que en ocasiones se crean fundaciones por entes del sector público estatal cuyo objeto fundacional primordial es el de conceder subvenciones a empresas y a particulares, de tal manera que se pervierte el sistema al convertir fondos públicos en privados. A estos efectos, no hay que olvidar que la Ley de Contratos del Estado fue modificada por el Real Decreto-Ley 5/2005 con el objeto de incluir a las fundaciones del sector público y las sociedades mercantiles públicas dentro de las entidades que deben cumplir con las normas de contratación establecidas en las Directivas de contratación (art. 2 TRLCE). Esta modificación trae causa de varias Sentencias del Tribunal de Luxemburgo donde se entendió que estas entidades eran organismos de Derecho público a los efectos de las directivas de contratación (*vide* GARCÍA-ANDRADE, 2005, págs. 722 y ss.).

<sup>37</sup> CARBAJO VASCO (2005, pág. 35) señala que la definición del artículo 78.Dos.3 «resulta extensiva a auxilios, ayudas entre empresas, etc., sin carácter liberal o gratuito, ya que la definición comunitaria no parece entender que el término "subvención" necesite de un concedente de carácter público».

<sup>38</sup> No obstante, y llevando hasta el extremo la idea de pago realizado por el sector público, se podría cuestionar si una donación donde el donante ha tenido derecho al régimen privilegiado del mecenazgo no es una subvención en parte. Así, cuando una persona física dona 1.000 € a una fundación y tiene derecho a una deducción en la cuota del 25 por 100 de su IRPF, lo que sucede en términos económicos es que la fundación recibe 1.000 € donde 750 € provienen del capital privado de la persona y los otros 250 € los aporta, realmente, el Erario Público. ¿Se podrían considerar esos 250 € una transferencia de dinero público?

<sup>39</sup> En el ejemplo puesto el problema se encuentra en determinar a quién se le repercute el IVA. Según la DGT, a nuestro juicio de forma errónea, se le debería repercutir a los niños. Caso distinto es cuando una empresa done juguetes que serán regalados a niños. En dicho caso, la donación es un supuesto de autoconsumo cuyo IVA, según señala la DGT, también debe repercutirse a la fundación. El problema estaría en la donación que a su vez hará la fundación a los niños, que a nuestro juicio no es una entrega sujeta al tributo y, por tanto, no devenga IVA (BLÁZQUEZ LIDOY, 2005, págs. 25 y ss.).

cantidad se califica como subvención, la única manera de que sea contraprestación depende de que cumpla las condiciones del artículo 78.Dos.3.

- (ii) Relacionado con el concepto de subvención se encuentran aquellos casos donde una Administración satisface una determinada cantidad en concepto de subvención o de transferencia donde, realmente, se puede tratar de un precio por un servicio. Es decir, se ha planteado la posibilidad de que en el caso de una relación bilateral (no de tres personas), la subvención sea calificada como una contraprestación <sup>40</sup>. SÁNCHEZ GALLARDO (2002, págs. 32 y 33) señala que si se verifica la doctrina del vínculo directo (relación entre prestación y contraprestación) es posible que lo que las partes intervinientes denominan subvención se configure como una contraprestación sujeta al IVA. Así, advierte que en la medida en que el total de las operaciones del ente subvencionado tenga por destinatario al financiador no caben demasiadas dudas de que las cantidades que se entregan para la financiación de dichos costes son en realidad el pago de la contraprestación correspondiente con independencia de la apariencia que le den las partes. Lo que parece señalar este autor es que, por tanto, nos encontramos, realmente, ante una verdadera relación sinalagmática que se oculta bajo el paraguas de la subvención. De esta manera, debe abandonarse la apariencia formal y acudir a la material.

A nuestro parecer, aquellos casos donde una transferencia o una subvención pudiera constituir un precio a cambio de un servicio que se le presta a una determinada Administración no es una «*subvención vinculada al precio*» del artículo 78.Dos.3 de la LIVA, pues éstas requieren, tal y como ha señalado el Tribunal de Luxemburgo, tres sujetos (destinatario, beneficiario y Administración). En todo caso sería un supuesto del artículo 78.Uno de la LIVA, pero no de subvención vinculada al precio. Es decir, lo que habría que verificar es si hay contraprestación o no a la propia Administración, que sería la que debería soportar el IVA correspondiente a la prestación del servicio <sup>41</sup>. No obstante, en el caso de contratos con la Administración es necesario verificar cuál es el objeto del mismo, en la medida en que si el contratado realiza un contrato con la finalidad de prestar servicios a terceros (contrato por cuenta de terceros) aparecen otros problemas adicionales <sup>42</sup>.

Pero, con independencia de lo anterior, creemos que esta aproximación plantea ciertas dudas. Si una Administración califica jurídicamente como subvención lo que transfiere a otra entidad, creemos que ni el propio destinatario ni tampoco la AEAT puede pres-

<sup>40</sup> Como se ha afirmado por la doctrina, las subvenciones son indiferentes al hecho imponible del IVA en la medida en que no se abonan por prestar un servicio o entregar un bien determinado. *Vide*, por todos, GARCÍA NOVOA (2000a, págs. 20-21) y DURÁN-SINDREU (2001, págs. 64 y ss.).

<sup>41</sup> En el Informe de la Junta Consultiva 57/03, de 30 de marzo de 2004, sobre el Convenio de colaboración entre un Ayuntamiento y una fundación, se analiza un convenio donde se emplea la palabra subvencionar. La Junta señala que la característica esencial de una subvención es que se efectúe sin contraprestación directa del beneficiario. Si en un convenio existe contraprestación por parte de la Fundación es improcedente emplear el término subvención al no incurrir el *animus donandi* propio de la subvención. Por tanto, nos encontraríamos ante una prestación de servicios. *Vide* también la Resolución de la DGT de 2 de junio de 2005 (consulta vinculante V0991/2005) sobre un convenio de colaboración con una universidad.

<sup>42</sup> Sobre los contratos con las Administraciones en favor de terceros *vide* BLÁZQUEZ LIDOY (2002a).

incidir de esa realidad *formal* para acudir a la realidad *material*. Si una Administración, mediante el correspondiente instrumento legal conveniente señala que nos encontramos ante una subvención y, por tanto, que se trata de una disposición dineraria realizada sin contraprestación a favor del otorgante [art. 1 (a) de la LGS] entendemos que no se puede mutar esa calificación por ninguno de los aplicadores de las normas tributarias para señalar que nos encontramos ante un contrato público<sup>43</sup>. No hay que olvidar que el acuerdo de concesión de la subvención es un acto administrativo, y como tal, ejecutivo y se presume válido (arts. 56 y 57 de la LRJAP-PAC), de tal manera que el régimen jurídico que se dé debe ser válido a todos los efectos sin que sea posible que la Administración tributaria califique de una forma distinta (art. 13 de la LGT 58/2003)<sup>44</sup>.

No obstante lo dicho, creemos necesario precisar que desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 5/2005, que introdujo una nueva letra «l» en el artículo 3 de la Ley de Contratos del Estado se excluyen del ámbito de aplicación de dicha norma «*las encomiendas de gestión que se realicen a las entidades y a las sociedades cuyo capital pertenezca totalmente a la propia Administración pública*». De esta manera, es posible que la transferencia de recursos a entidades dependientes de las entidades públicas se haga, precisamente, mediante esta encomienda de gestión para la realización de una actividad (art. 15 de la LRJAP-PAC). Y una encomienda de gestión es, a nuestro parecer, un contrato donde hay contraprestación. Cuestión distinta es que al estar celebrado por una entidad dependiente del propio concedente se excluya de la Ley de Contratos. Esto supondrá, por tanto, que pudiera considerarse una operación sujeta a IVA<sup>45</sup>.

- (iii) Es necesario incidir que el artículo 78.Dos.3 requiere que el precio dependa de la subvención. Esto es importante en tanto que puede haber subvenciones afectas a costes directos de una producción pero que no incidan en el precio. Serían, por ejemplo, las subvenciones para la formación, para acreditaciones de calidad, o para cambio de activo para inversiones que eviten la contaminación atmosférica. A nuestro parecer, en

<sup>43</sup> FERNÁNDEZ FARRERES (2005, pág. 37) señala que la actividad que el beneficiario desarrolla no deja de ser una actividad que le es propia y que a él beneficia sin que la Administración otorgante obtenga nada a cambio. Y por eso mismo, la relación jurídico-subvencional no se configura como una relación contractual sinalagmática.

<sup>44</sup> En el Informe de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, de 6 de marzo de 1998, sobre tributación de los servicios públicos de radio y televisión gestionados a través de sociedades mercantiles (*Quincena Fiscal*, núm. 12, 1998, pág. 46) se señala que en tanto no hay contrato administrativo sino una subvención no tiene naturaleza de precio ni representa la exigencia o propuesta económica de la entidad que presta el servicio, no puede repercutirse IVA.

<sup>45</sup> No obstante, resulta necesario hacer referencia a la significativa Resolución de la DGT de 14 de febrero de 2006 (consulta vinculante V0276/2006), que señala que las relaciones entre una Administración y una sociedad municipal dependiente es un supuesto de no sujeción del artículo 7.8 de la LIVA. En concreto, expresamente se señala que una «*sociedad municipal cuyo capital pertenece íntegramente al Ayuntamiento que la constituye, no es más que un órgano técnico jurídico del Ayuntamiento, conduce a concluir que las relaciones internas entre dicho Ayuntamiento y el órgano creado no determinarán la realización de operaciones sujetas al impuesto al concurrir los siguientes requisitos: 1.º La creación del mencionado órgano se va a realizar al amparo de lo dispuesto por el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público; 2.º Su capital será propiedad íntegra del Ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones; 3.º Tendrá por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al Ente Local que los crea; 4.º Su financiación se llevará a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local o a través de la oportuna dotación regular de fondos para atender al desarrollo del objeto que tenga encomendado; 5.º No hay riesgo alguno de distorsión de la competencia que se pueda derivar del tratamiento que se señala en esta contestación*».



dichos casos, y en tanto no afectan al precio de los productos o servicios, no podrán considerarse en ningún caso vinculadas al precio <sup>46</sup>.

- (iv) Por último, se señala en el artículo 78.Dos.3 que el sistema de cuantificación se debe establecer con anterioridad a su realización. Es decir, que con carácter previo debe conocerse cómo influye la subvención en el precio. De esta manera, aquellas subvenciones cuya cuantía depende de los ingresos obtenidos no cumplen, a nuestro parecer, esta condición <sup>47</sup>. En concreto, nos referimos a las subvenciones que cubren los déficit de explotación y donde los ingresos esperados por los servicios o entregas no se conocen de antemano <sup>48</sup>.

## **b) Problemas técnicos en la determinación del IVA de las subvenciones vinculadas al precio y de su repercusión al destinatario final.**

Si una entidad es capaz de solventar la dificultad de verificar e interpretar si nos encontramos ante subvenciones vinculadas al precio en aquellos casos donde la subvención no venga determinada en función del número de unidades o volumen de servicios tendrían que afrontar luego los problemas de carácter aplicativos, que distan de ser sencillos. Y muchos de ellos derivan, además, de la interpretación que la DGT ha hecho de la repercusión del IVA afecto a las subvenciones vinculadas al precio.

Como hemos señalado, en las subvenciones vinculadas al precio, así como el pago por terceras personas, participan siempre tres sujetos; el que concede la subvención, el operador

<sup>46</sup> En la Resolución de la DGT de 12 de diciembre de 2003 (consulta núm. 2193/2003) se señala que una subvención financiera destinada a la reducción de intereses de un préstamo y otra subvención por creación de puesto de trabajo autónomo no se incluyen en la base imponible.

<sup>47</sup> Especial mención merece la Resolución de la DGT de 18 de febrero de 1998 (consulta núm. 0248/1998), donde en la cuantía de la subvención dependía del número de espectadores; si el número de entradas fuese inferior a 4.000 la subvención sería de 18.030 €; si fuese superior a 4.000 e inferior a 5.001, la subvención sería de 16.527 €; por último, si se vendieran más de 5.000 entradas, entonces sería de 12.020 €. Pues bien, a juicio de la DGT se trata de una subvención vinculada al precio, de tal manera que como al final se vendieron entre 4.000 y 5.001 se debe sumar a la base la cantidad de 16.527 €, rectificándose al alza los IVA devengados y, además, modificando al alza el importe de la repercusión. A nuestro parecer, por el contrario, si no se sabe con exactitud el importe de la subvención no se puede saber cómo influye en el precio. En efecto, el organizador del espectáculo pondrá el precio en función de la subvención recibida. Es decir, él espera obtener, en total, la cantidad de X, como suma de subvención e ingreso cobrado a los espectadores. Pero si no conoce cuál es el importe de una de las dos variables de la suma, no puede saber cuál es el resultado final de X. Es decir, la subvención no influye en el precio de una forma directa e inequívoca. Por el contrario, lo normal es que si no sabe el importe de la subvención, para lograr obtener esa cantidad de X, y términos de gestión, debe tomar como presupuesto que la subvención que obtendrá será la mínima. Eso conduce, a nuestro parecer, que la única subvención que influye en el precio es la mínima, en nuestro caso, la de 18.030 €. La consecuencia sería, por tanto, que si al final se venden más entradas de las esperadas se produce una sobre imposición.

<sup>48</sup> En la Resolución del TEAC de 4 de noviembre de 1999 (RG 35/1998 y 37/1998), se afirma que «al depender el montante final que se abona por el Ayuntamiento de la recaudación que la empresa concesionaria haya obtenido en cada ejercicio por la venta de los billetes, la subvención a percibir no puede ser determinada hasta que no se conoce el número de los servicios prestados en el correspondiente período de liquidación. Esta falta de concreción de las cantidades satisfechas por el Ayuntamiento antes de la realización del servicio por el que se devenga... [impide] repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, que no es otro que el ciudadano que contrata, mediante el pago del correspondiente billete, el servicio de transportes».

económico que las recibe y adquirente del bien o el destinatario del servicio (STJCE de 22 de noviembre de 2001, OFFICE DES PRODUITS WALLONS, As. C-184/00, § 10)<sup>49</sup>. Y todos estos pagos no son en beneficio de la autoridad que concede la subvención sino del destinatario final, que es el que debe verse beneficiado directamente por la subvención. Y, como consecuencia, el IVA devengado se determinará en función de una base imponible constituida por el importe recibido por el destinatario más el importe de la subvención. Pero es necesario distinguir entre el IVA devengado y a quién debe repercutirse dicho IVA. Según la DGT es el destinatario final de la prestación, conforme a lo dispuesto en el artículo 88.Uno de la LIVA y artículo 38.2 de la LGT 58/2003, quien debe soportar todo el IVA devengado (por todas, Resolución de la DGT de 30 de abril de 2004, consulta núm. 1148/2004)<sup>50</sup>. Es más, la DGT afirma de forma constante que la repercusión es un *deber*. De esta manera, si una entidad cobrara por un servicio 50 € y además hubiera una subvención vinculada al precio por importe de 100 €, el IVA devengado que la entidad tendría que repercutir al consumidor final sería de 24 € (16% de 150 €), de tal manera que el precio final que satisfaría el consumidor ascendería a 74 €, donde 50 es el precio que le cobra el prestador y 24 € son el IVA para el Estado. Es decir, desde la perspectiva del consumidor, casi el 50 por 100 de lo que satisface es IVA. Por parte de la entidad, tendría como ingreso la cantidad de 150 €. Y este planteamiento se puede llevar hasta el extremo, de tal manera que la subvención fuera de 150 € y el precio que cobra la entidad al destinatario sea de 0 €. En dicho caso, el IVA seguiría siendo de 24 €, y para el consumidor, la factura sería sólo por los 24 € correspondientes al IVA.

Como veremos en el siguiente apartado, a nuestro juicio, el IVA no se debería repercutir al destinatario final. Creemos que es una interpretación equivocada. No obstante, si se entiende, con la DGT, que es necesario repercutir el IVA al destinatario final, se deberían solventar las siguientes cuestiones:

- (i) En primer lugar, uno de los problemas que aparece cuando la subvención forma parte de la base imponible está en el *devengo* del IVA. El IVA se devenga o bien con la entrega y con la prestación o bien con el *pago* si es previo (art. 75 de la LIVA). De esta manera, si una subvención vinculada al precio forma parte de la base imponible habrá que determinarse cuándo se produce el devengo si la subvención se percibe con anterioridad a la prestación del servicio (art. 34.4 de la LGS). A juicio de la DGT, cuando la subvención se cobra con anterioridad no se devenga IVA. Por el contrario, afirma que el momento de incluir las subvenciones vinculadas en la base imponible, y por tanto cuando se devenga, es la puesta a disposición o bien el pago anticipado por el destinatario final (no por la Administración) (Resolución de 6 de marzo de 2003, consulta núm. 0368/2003). A nuestro juicio, sin embargo, esta doctrina merece ponerse en entredicho. Si el devengo se produce con el

<sup>49</sup> No obstante, especial mención merece la Resolución de la DGT de 14 de febrero de 2006 (consulta vinculante V0276/2006), que señala que las relaciones entre una Administración y una sociedad municipal dependiente para gestionar un servicio público es un supuesto de no sujeción del artículo 7.8 de la LIVA. Entre las razones que se aducen está en que «Tendrá por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al Ente Local que los crea». A mi juicio, el destinatario no es la Administración, sino los usuarios de los servicios públicos, ya que nos encontramos ante un contrato por cuenta de terceros.

<sup>50</sup> Vide también la STSJ de las Islas Baleares de 7 de marzo de 2003 (rec. núm. 158/2000). Por su parte, el Real Decreto 1496/2003, que regula las obligaciones de facturación, señala que la factura debe contener la mención del *destinatario* de las operaciones [art. 6.1 c)]. Sin embargo, la Sexta Directiva recoge el término *cliente* [art. 28 nono apartado 3 a)], concepto que apunta, a mi juicio, más al pagador que al destinatario.

pago anticipado del *precio* (art. 75.Dos), y el precio se satisface por la Administración el devengo nacería con el pago anticipado del ente público. Y esto no es óbice para que nazca el deber de repercutir, cuyo presupuesto será con la prestación del servicio o entrega de bienes al destinatario final. Se produciría, por tanto, una anomalía en el mecanismo del IVA (obligación de ingresar sin posibilidad de repercutir).

- (ii) En la generalidad de los casos las subvenciones afectarán a consumidores que no pueden deducirse el IVA. Es decir, afectarán, normalmente, a las personas que son los destinatarios finales, para quienes el IVA es un coste. Sin embargo, es posible que la subvención se conceda en un lugar intermedio del proceso productivo, de tal manera que el destinatario tenga derecho a la deducción del IVA soportado. En dichos casos, resulta que el IVA afecto a las subvenciones vinculadas al precio será neutro para el conjunto de la operación si se repercute al siguiente eslabón. No tendrá ninguna incidencia en el precio final (ZURDO *et al.* 1992, pág. 402). Y cabe preguntarse si realmente tiene sentido que en función de dónde esté el eslabón de la cadena el efecto de las subvenciones sea nulo o no. En este sentido, el Abogado General GEELHOED afirma en el asunto Comisión/Italia (As. C-381/01), Comisión/Finlandia (As. C-495/01), Comisión/Alemania (As. C-144/02), Comisión/Suecia (As. C-463/02)] que si «*la ayuda a la producción de forrajes desecados se grava de manera distinta dependiendo del lugar que la transformación ocupa en la organización de la cadena de producción, infringe el principio de neutralidad como principio esencial de dicho sistema, a saber, que el IVA total soportado en la fase de consumo final debe ser igual independientemente de la cantidad de eslabones de la cadena de producción*» (§ 69) <sup>51</sup>.

Pero, sobre todo, hay que recordar que, según señala el Tribunal de Luxemburgo, la finalidad de incluir las subvenciones vinculadas al precio «*pretende someter a IVA la totalidad del valor de los bienes o de las prestaciones de servicios, evitando de este modo que el pago de una subvención implique una menor recaudación*» (§ 26 de la STJCE de 15 de julio de 2004). Pues bien, si el IVA devengado sobre la subvención se repercute en un estadio intermedio a quien tiene el derecho a la deducción plena el resultado será que no se gravará la totalidad del valor cuando el servicio o el bien lleguen al destinatario final. Por el contrario, lo único gravado será el precio que satisfaga el contribuyente final.

- (iii) Como señalamos anteriormente, para la DGT hay que partir de la base de un criterio flexible, donde no se exige una relación biunívoca entre subvención y bienes o servicios. Así, se pueden llegar a integrar en la base las subvenciones de funcionamiento; la determinación del importe de la subvención ha de fijarse con carácter previo a la realización de las operaciones; no es preciso que a la fecha en que se tenga por efectuada una determinada operación se conozca cuál es el importe exacto de la subvención que va a percibir el empresario o profesional que la realiza.

<sup>51</sup> De hecho, el Tribunal de Luxemburgo señaló que cuando se trataba de una subcontratación de la prestación de secado realizada por la empresa transformadora por cuenta del productor no hay subvención vinculada al precio. Pero añade que «*Si se integrase también en la base imponible la ayuda abonada, en definitiva, al productor de forrajes verdes, se estaría gravando en exceso la operación de secado, de forma contraria al objetivo perseguido por el artículo 11*» (Sentencia de 15 de julio de 2004, § 49). La existencia de una operación gravada en exceso toma como punto de partida, a nuestro parecer, que el productor no se puede deducir el IVA, pues si así fuera no habría una doble imposición.

El problema es que este criterio tan *flexible* conlleva una dificultad enorme a la hora de determinar cuál es el importe de subvención que debe computarse en cada operación en concreto con *carácter previo*. Si no se exige conocer *previamente* el importe exacto de la subvención vinculada, sino sólo que de forma indicativa se establezca el modo de calcular la subvención, lo que puede suceder es que esa forma de cálculo sufra desviaciones o, simplemente, esté mal. De esta manera, la subvención incluida en el precio y cuyo IVA se ha repercutido al destinatario estará mal determinada, debido a que la subvención imputada debería haber sido mayor (por ejemplo, al final se han producido menos bienes de los esperados pero con mayor coste) o porque debería haber sido menor (por ejemplo, porque el coste final se ha abaratado y se han podido producir más bienes). En estos casos, la DGT ha optado por que se aplique una base imponible provisional, con arreglo al artículo 80. Seis de la LIVA y se proceda posteriormente, en su caso, a su rectificación<sup>52</sup>. Es más, se ha llegado a afirmar que incluso la repercusión puede ser estimatoria y definitiva, porque sea imposible la determinación con exactitud de la base imponible y que es posible incluso hacer la repercusión incluso sin estar determinado el destinatario (SÁNCHEZ GALLARDO, 2002, pág. 25). En cualquier caso, si se entendiera como válida la opción de rectificar la base imponible y la repercusión y los destinatarios finales no fueran ni empresarios ni profesionales ni personas jurídicas que no actúen como tales, sino simples personas físicas, nos parece imposible buscar a los destinatarios finales y repercutirles, de tal manera que nos encontraríamos ante una solución jurídica con efectos prácticos inviables<sup>53</sup>.

<sup>52</sup> SÁNCHEZ GALLARDO (2002, pág. 32) afirma que la repercusión deberá efectuarse de forma estimativa, tanto en el caso de indeterminación exacta de la subvención como cuando la subvención presente cierta indeterminación al concederse en atención a la mera realización de las actividades. La DGT, por su parte, ha señalado con relación a una empresa de transporte urbano donde había una subvención que se cuantifica en función del número de kilómetros recorridos por los autobuses que prestan el servicio que dichas cantidades forman parte de la base imponible y que *«la repercusión del Impuesto habrá de efectuarse sobre una magnitud dada por la suma del precio por billete efectivamente cobrado a cada uno de los usuarios más una parte adicional correspondiente al importe de la compensación que quepa imputar a cada uno de dichos billetes, aplicando para ello cualquier criterio fundado»* (Resolución de 26 de febrero de 2003, consulta núm. 0285/2003). En la Resolución de 6 de marzo de 2003 (consulta núm. 0368/2003) se afirma que *«Si el importe de la contraprestación de dichas entregas no resultara conocido en el momento del devengo (años 1998, 1999, 2000) del Impuesto, dichos productores deberán fijarlo provisionalmente aplicando criterios fundados conforme a lo previsto en el artículo 80, apartado seis de la Ley 37/1992 (a tal efecto, utilizarán las cantidades fijadas para la correspondiente ayuda en el indicado Reglamento), sin perjuicio de su rectificación posterior en la forma prevista en el artículo 89 de dicha Ley, cuando el importe definitivo fuera conocido (en el supuesto planteado por el consultante año 2001), es decir, la rectificación se realizará en el momento en que se haya fijado el importe definitivo de la ayuda»*. Por último, en la Resolución de 30 de octubre de 2002 (consulta núm. 1635/2002) se establece que *«Considerando lo anterior, y dado que la consultante en el momento de la fijación de la base imponible del Impuesto no conoce con seguridad si percibirá o no subvenciones y cuál será su importe, la fijación de la contraprestación habrá de realizarse de acuerdo con lo dispuesto por el apartado Seis del artículo 80 de la Ley 37/1992... En el caso de que se produjera una variación de los créditos de la consultante con las Comunidades de Regantes posteriormente a la entrega de las obras, como consecuencia de percepción de ayudas o subvenciones en importe distinto del previamente considerado, se tendrá que proceder a la rectificación de la base imponible en los términos del apartado Dos del artículo 80 de la Ley 37/1992... La rectificación deberá efectuarse en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas o se produzcan las demás circunstancias a que se refiere el párrafo anterior, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años a partir del momento en que se devengó el Impuesto correspondiente a la operación»*.

<sup>53</sup> Por poner un ejemplo de la propia DGT. En la Resolución de la DGT de 18 de febrero de 1998 (consulta núm. 0248/1998) se determinaba una subvención que dependía del número de espectadores de una corrida de toros; si el número de entradas fuese inferior a 4.000 la subvención sería de 18.030 €; si fuese superior a 4.000 e inferior a 5.001, la subvención sería de

Pongamos un ejemplo numérico. Una Entidad ha recibido una subvención para realizar una obra de teatro. La Entidad estima que los asistentes serán de 2.000 personas. El precio que va a cobrar a cada uno es de 20 € y recibe una subvención para realizar esa obra, que, según el coste presupuestado de la obra, va a suponer que la Entidad haya podido establecer con carácter previo que la subvención vinculada al precio sea de 15 €. De esta manera, a cada espectador se le repercutía un IVA del 7 por 100 sobre 35 € (20 precio + 15 subvención). (i) Pues bien, imaginemos que una vez finalizados todos los pases del teatro los asistentes han sido de 900 personas. La cuestión es, por tanto, qué sucede con la subvención percibida y que se consideraba vinculada al precio de las 1.100 entradas restantes. ¿Qué sucede con el IVA devengado por la Entidad por el importe del 7 por 100 de 16.500 (15 € por 1.100 entradas no vendidas)? (ii) O también puede ser que los asistentes hayan sido 4.000 personas. En dicho caso, resulta que a las primeras 2.000 personas se les habría repercutido el IVA sobre una base de 35 mientras que a los siguientes por una base de 20.

- (iv) Las subvenciones vinculadas al precio también van a presentar problemas operativos en aquellos casos donde no se les abone la subvención, total o parcialmente, por incumplir algunas de las condiciones de la subvención (art. 34.3 de la LGS), o bien, si la subvención ha sido satisfecha, porque sea necesario proceder a su reintegro (art. 37 de la LGS). En el caso de que la Administración no satisfaga el importe de la subvención, o exija reintegrarlo, ya sea total o parcialmente, y el servicio esté prestado o el bien entregado, el *precio* que al final soporta el consumidor final no puede variar. El efecto del no pago o reintegro sólo tendrá como consecuencia un aumento del gasto en la entidad y que, como consecuencia, que el precio cobrado no cubra el coste del servicio o bien prestado. Pero en esos casos la doctrina del Tribunal de Luxemburgo es clara a la hora de determinar que el importe de la base imponible será el precio efectivamente satisfecho por las partes (Sentencia de 20 de enero de 2005, SCANDIC, AS. C- 412/03). Pues bien, el IVA devengado e ingresado será, por tanto, indebido, al haberse incluido unas subvenciones que no se han percibido. Pero si ese IVA se repercutió sobre el consumidor final resulta que la devolución debería, en buena lógica, hacerse al mismo [art. 14.2 (c) del RD 520/2005]. El problema es cómo se busca a los destinatarios finales de estas operaciones.
- (v) El criterio amplio de subvención vinculada al precio va a implicar que muchas entidades no sabrán que realmente nos encontramos ante subvenciones vinculadas al precio que deben aumentar la base imponible. Si se entiende que es el consumidor final quien debe soportar todo el IVA, lo cierto es que ese IVA que ahora se les regulariza por la Inspección no se podrá repercutir sobre los destinatarios finales que no sean empresarios o profesionales (art. 89.Tres de la LIVA).
- (vi) Tampoco puede olvidarse el problema comercial e impositivo que la solución que propugna la Inspección plantea. Desde el punto de vista de la gestión normal y del propio

---

16.527 €; por último, si se vendieran más de 5.000 entradas, entonces sería de 12.020 €. Pues bien, a juicio de la DGT se trata de una subvención vinculada al precio, de tal manera que como al final se vendieron entre 4.000 y 5.001 se debe sumar a la base la cantidad de 16.527 €, rectificándose al alza los IVA devengado y, además, modificando al alza el importe de la repercusión. La pregunta consecuente es, a nuestro parecer, clara; ¿quién busca a los asistentes a la corrida de toros y les repercute el IVA una vez que ya han asistido? Primero que los encuentren, lo que implicaría tener todos los datos del destinatario, lo que nos parece imposible. Y una vez hallados ¿quién y cómo les cobra el IVA?

contribuyente/cliente no es sencillo explicar una factura con un precio de 50 y un IVA de 24 (si la subvención fuera de 100) o, incluso si la operación para el destinatario es gratuita, una factura con un IVA de 24 pero sin precio (si la subvención fuera de 150)<sup>54</sup>. Pero el problema no se solventa con el hecho de incluir en la factura que la subvención vinculada al precio forma parte de la base imponible. Y no se solventa porque, ciertamente, los contribuyentes, en tanto sujetos obligados a soportar la repercusión, tienen derecho a que dicha subvención esté correctamente determinada en su caso. A estos efectos no hay que olvidar que, por ejemplo, los actos de repercusión son susceptibles de reclamación económico-administrativa (art. 227.4 de la LGT 58/2003) o que en *«ningún caso procederá la deducción de las cuotas en cuantía superior a la que legalmente corresponda»* (art. 94.Tres de la LIVA)<sup>55</sup>.

De las anteriores cuestiones se deduce, a nuestro parecer, que no es correcto repercutir el IVA de las subvenciones vinculadas al precio sobre los destinatarios finales. Por el contrario, y como veremos en el apartado siguiente, creemos que de la subvención que se reciba se debe deducir el IVA correspondiente al tipo de gravamen de los bienes a entregar o servicios a prestar e ingresarse en la Hacienda.

### **c) Posibilidad de entender que el IVA de las subvenciones vinculadas al precio no se repercute al destinatario final y efectos que esto conlleva.**

En la Sexta Directiva no existe precepto alguno sobre la repercusión del IVA ni se exige que deba hacerse al destinatario<sup>56</sup>. Cabría plantearse, por tanto, si es posible entender que el IVA debe repercutirse no al destinatario, sino al pagador, de tal manera que las situaciones antes planteadas no se produzcan (el IVA se repercutiría al pagador como mayor precio). O incluso, partiendo de la base de que el pagador es una Administración sin derecho a deducción, que no cabe hablar de repercusión sino sólo de devengo.

Lo que estoy señalando es algo que aunque pueda parecer extraño nos parece que es lo que ha sucedido en los asuntos conocidos por el Tribunal de Luxemburgo con relación a las subvencio-

<sup>54</sup> Si una operación es gratuita para el destinatario, pero según la DGT se pudiera considerar que la subvención es precio, es complejo explicar que devenga un IVA repercutible para el consumidor. Téngase en cuenta que una operación gratuita es, simplificando, aquella donde no hay precio. Y si se parte de la base de que el IVA repercutido es una operación entre particulares resultante de un tributo (art. 38 de la LGT 58/2003), resulta cuanto menos curioso que un IVA pueda convertir una operación gratuita en otra onerosa.

<sup>55</sup> En la Resolución de la DGT de 6 de marzo de 2003 (consulta núm. 0368/2003) se dispone que *«Según establece el citado artículo 88, los destinatarios de tales entregas estarán obligados a soportar la citada repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido siempre que la misma sea efectuada por el productor de aceitunas según lo previsto en la normativa reguladora de dicho Impuesto, sin que los destinatarios de las entregas puedan por tanto oponerse a tal repercusión por el hecho de que la base imponible del Impuesto tenida en cuenta por el productor de aceitunas para calcular la cuota del Impuesto a repercutir sea mayor que el precio que por la entrega hayan acordado, por tener que incluirse en dicha base imponible el importe de la subvención que el citado productor percibe por la realización de tales entregas»*.

<sup>56</sup> SÁNCHEZ GALLARDO (2002, pág. 22) entiende que la razón de que la Directiva no haya regulado a quién se le repercute el tributo parece residir en que es una cuestión que compete a los Estados miembros, afirmando que en esquemas *típicos* la repercusión sobre el destinatario de las operaciones permite que el esquema de funcionamiento del tributo llegue al consumidor final sin distorsión alguna.

nes<sup>57</sup>. El Abogado General (GEELHOED) del asunto OFFICE DES PRODUITS WALLONS (As. C-184/00) afirmaba que el hecho de saber que el IVA debe deducirse de la subvención puede inducir a quien la concede a aumentarla en un cierto porcentaje con el fin de compensar ese IVA y que no depare ninguna consecuencia desfavorable al beneficiario (§ 16 y 17), lo que parecer estar pensando en el hecho de que el IVA se detrae directamente de la subvención. De la misma manera, de la STJCE de 13 de junio de 2002 (KEEPING NEWCASTLE WARM, As. C-353/00), que conocía del caso de una cantidad monetaria entregada por un organismo público a una entidad que se integraba en la base imponible, se deduce que la entidad perceptora de la subvención lo que hizo fue declarar e ingresar por IVA las cantidades pertinentes sin repercutirlas al destinatario final. De hecho, la entidad solicitó la devolución del IVA ingresado (§ 12 y 13). Y, sobre todo, de las conclusiones del propio del Abogado General GEELHOED [presentadas el 27 de noviembre de 2003 a los asuntos Comisión/Italia (As. C-381/01), Comisión/Finlandia (As. C-495/01), Comisión/Alemania (As. C-144/02), Comisión/Suecia (As. C-463/02)] parece que se desprende esta idea. En efecto, el Abogado General afirma que «50. En caso de que el sujeto pasivo reciba una subvención vinculada directamente al precio de las operaciones, conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, deberá soportar el impuesto sobre las mismas... Por consiguiente, el sujeto pasivo, que ha **soportado** el impuesto sobre la subvención recibida, debe poder repercutirla sobre el consumidor final... 52. Sin embargo, en caso de pagar IVA sobre una subvención recibida, la aplicación de este principio tiene como consecuencia para el consumidor final que éste, en tal caso, paga el impuesto sobre el valor subjetivo concreto de la contraprestación realmente percibida, es decir, sobre el valor concreto como determina, entre otros, el efecto de presión a la baja, aumentado con el impuesto **abonado** sobre la subvención».

De esta manera, y si una entidad recibe 100 € de subvención, se entendería que de los 100 € que se reciben de subvención 86,2 son base y 13,8 son IVA. Es decir, sería el mismo efecto que si en lugar de dar la subvención al prestador del servicio se concediera directamente al consumidor final. En dicho caso, el consumidor recibiría la cantidad de los 100 €, con lo que pagaría la base de 86,2 y el IVA de 13,8<sup>58</sup>.

Este planteamiento, donde hay que deducir de la subvención recibida el IVA, tiene las siguientes consecuencias prácticas:

- (i) El devengo se produciría no con la prestación del servicio o entrega del bien, sino con el pago de la subvención.

<sup>57</sup> De la misma manera que sucede en el pago por terceros. Así, se señala en la Sentencia YORKSHIRE CO-OPERATIVES (16 de enero de 2003, As. C-398/99) que la base imponible del minorista se compone del importe pagado por el consumidor final más el cupón, que se califica de pago por terceros. Ahora bien, el Tribunal de Luxemburgo parte de la base que el cupón incluye en su importe parte de precio y parte de IVA. Es decir, el contribuyente final sólo paga el IVA correspondiente a la parte que satisface en metálico mientras que es el fabricante, mediante el cupón, quien satisface el IVA correspondiente al cupón. Sin embargo, la DGT ha señalado que en aquellos casos donde se produce un pago por terceros, el IVA se tiene que pagar por el destinatario final. Así, en el caso de una concesión donde una empresa pública era la encargada de realizar por encomienda de gestión un servicio que pagaba el tercero señala que el IVA debería repercutirse a la Administración (Resolución de 21 de abril de 1999, consulta núm. 0587/1999).

<sup>58</sup> El hecho de que la entidad tenga que deducir el IVA de la subvención no supone que vaya a percibir menos ingresos. Así, y tomando en consideración una subvención de 100 donde la entidad tiene que recibir como *ingreso* 150 €, lo que debe cobrar al destinatario no serían ya 50, sino 50 más 13,8, que es el IVA que ha soportado (así, recibiría 63,8 que sumado a las 86,2 de la subvención supondría que tenemos la cantidad de 150 €). Por tanto, en la factura que se le haría al consumidor la base sería de 63,8 y el IVA el 16 por 100 de esa cantidad (10,20 €).

- (ii) La incidencia en el precio sería la misma ya se diera en un eslabón intermedio de la cadena, ya en el final de la misma, evitándose así la posible vulneración del principio de neutralidad.
- (iii) Los problemas de la determinación de la base imponible del IVA para la posterior repercusión al destinatario, y lo referente a su modificación, resultan obviados. Desde el momento que se sabe que estamos ante una subvención vinculada al precio debe ingresarse en la Hacienda Pública la parte que corresponda al IVA (la base imponible sería resultado de dividir la subvención percibida entre 1,16, 1,07 ó 1,04, mientras que el resto sería el IVA).
- (iv) En aquellos casos donde la Inspección entienda que existe una subvención vinculada al precio, en contra de lo que podía estimar el contribuyente, la regularización va a tener un efecto pernicioso menor que si se entiende que se debe repercutir al destinatario. En efecto, volvamos al caso donde una la subvención era de 100 y el precio cobrado al destinatario era de 50. Si la Inspección regulariza y entiende que el IVA se debería haber repercutido al destinatario final, lo que se va a exigir es 16 (que no se podrá recuperar por mor del art. 89.Tres de la LIVA). Si, por el contrario, se entiende que en esas 100 unidades ya estaba incluido el IVA, la base sería de 86,2 y el IVA que perdería se limitaría a 13,8 €.
- (v) Los problemas de devolución de IVA en caso de reintegro o no pago de la subvención, ya sea total o parcialmente, no se plantean en este caso. Si no se recibe la subvención, al devengarse con el pago, no será necesario ingresarla. Si se reintegra, se trataría a nuestro parecer de un supuesto de modificación de la base imponible por alteración del precio después de que la operación se haya realizado (art. 80.Dos de la LIVA) y se podrá pedir por la entidad la devolución de forma inmediata con arreglo a lo dispuesto en el artículo 89.Cinco de la LIVA.
- (vi) Por último, los problemas de gestión normal se solventarían, pues a los destinatarios se les daría una factura donde el IVA es proporcional al precio.

A nuestro parecer, en las subvenciones vinculadas al precio el IVA no debería repercutirse a los destinatarios finales. Por el contrario, de la subvención recibida se debería detraer el IVA correspondiente, determinando el tipo en función de la naturaleza de la actividad subvencionada. De esta manera, entendemos que el artículo 88.Uno de la LIVA se refiere, exclusivamente, a aquellas situaciones donde el pagador coincide con el destinatario final, pero no cubre ni los pagos por terceros ni las subvenciones vinculadas al precio. En estos casos, el IVA debería detraerse del pago realizado por el tercero, sea Administración o particular.

#### **d) Efectos de la interpretación de las subvenciones en otros ámbitos de la Ley.**

La interpretación amplia de la base imponible que propugna la DGT mediante la inclusión de las subvenciones vinculadas al precio tiene incidencia en otros ámbitos de la Ley, especialmente en todos aquellos que tengan que ver con el volumen de operaciones.



- (i) En la actual LIVA, muchas entidades no lucrativas tienen una opción de acogerse a ciertas exenciones (art. 20.Tres). Y lo cierto es que en algunos casos la aplicación de estas exenciones tenía como efecto que el precio final que se cobrara a los contribuyentes fuera mayor en caso de exención que en caso de que la operación estuviera gravada. Y la razón de ser radicaba, precisamente, en los precios por debajo de coste que se empleaban. Pues bien, si se da por bueno el concepto amplio de las subvenciones vinculadas al precio, las entidades no lucrativas cuyas fuentes de financiación sean públicas y no privadas deberán someter a revisión esta opción. En efecto, si las subvenciones aumentan la base imponible de las operaciones, resultará que la exención volverá a ser más atractiva que la no exención.
- (ii) En el artículo 121.Uno de la LIVA se establece que *«se entenderá por volumen de operaciones el importe total, excluido el propio Impuesto sobre el Valor Añadido... de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por el sujeto pasivo durante el año natural anterior, incluidas las exentas del Impuesto...»*. Este precepto es importante en tanto que el concepto volumen de operaciones extiende sus efectos en otros ámbitos. De esta manera, si las subvenciones se consideran vinculadas al precio, el volumen de operaciones aumentará. Por el contrario, será menor sino se califican como mayor importe de la base.

En la LIVA se establece que los sujetos pasivos del IVA deben declarar de forma trimestral salvo que el volumen de operaciones, calculado de acuerdo con el artículo 121 de la LIVA, haya sido superior a 6.010.121,04 € durante el año precedente, en cuyo caso la declaración deberá ser mensual (art. 71.3 del RIVA). Y, además, quienes estén obligados a presentar de forma mensual el IVA también lo están respecto a las retenciones (art. 66.1 del RIS) y deben aplicar de forma obligatoria el método de la base imponible real del período para liquidar el pago fraccionado (art. 61 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2006). Por su parte, el artículo 108 del TRLIS dispone que el régimen de las entidades de reducida dimensión se aplicará a las entidades con una Cifra Neta de Negocios inferior a 8 millones de euros. Y conforme se dispone en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 16 de mayo de 1991 [apartado segundo (d)] *«Las "subvenciones" no integran el importe de la cifra anual de negocios. No obstante lo anterior, para aquellos casos en que la subvención se otorga en función de unidades de producto vendidas y que forma parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la "cifra de ventas" o "prestaciones de servicios" a las que afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra anual de negocios»*<sup>59</sup>. A esto hay que añadir que el concepto Cifra Neta de Negocios se emplea también, por ejemplo, en los artículos 3.3, 7.11 y 7.12 de la Ley 49/2002, del Régimen fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Como se puede ver, el hecho de que una subvención esté vinculada al precio tiene más incidencia que el IVA devengado, sobre todo para las actividades que están exentas de IVA. El hecho de una calificación incorrecta con relación a las subvenciones vinculadas podría suponer, en teoría, que se haya declarado incorrectamente el IVA, las retenciones, los pagos fraccionados, con los consecuentes efectos económicos negativos.

<sup>59</sup> Con la nueva redacción del artículo 78.Dos.3 de la LIVA entiendo que la definición de las subvenciones que se incluyen en la Cifra Neta de Negocios debe corregirse dando cobertura a las subvenciones determinadas en función de los costes directos.

- (iii) Íntimamente relacionado con lo anterior se encuentran las normas de sectores diferenciados. Así, es necesario, para que exista un sector diferenciado, que haya actividades distintas siempre y cuando una no se considere una actividad como accesoria a la principal. Y a estos efectos se señala que «no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última» [art. 9.1 (c) de la LIVA].
- (iv) De la misma manera, en el artículo 20.Uno.6 de la LIVA, a los efectos de determinar la exención de los servicios prestados a los miembros que realicen actividades esencialmente exentas o no sujetas, se dispone que «Se entenderá a estos efectos que los miembros de una Entidad ejercen esencialmente una actividad exenta o no sujeta al impuesto cuando el volumen total anual de las operaciones efectivamente gravadas por el impuesto no exceda del 10 por 100 del total de las realizadas».
- (v) Por último, la interpretación amplia de las subvenciones vinculadas al precio tiene efectos importantes en los procedimientos de comprobación. Bajo la anterior normativa, la Administración hacía comprobaciones de IVA soportado, limitadas en muchos casos a verificar si las subvenciones se habían integrado en la regla de prorata. Eran actuaciones limitadas, comprobaciones parciales, rápidas, efectivas y cómodas. En el caso de subvenciones vinculadas al precio determinadas en función de costes (concepto amplio) habría que hacer un análisis exhaustivo de la contabilidad y de los costes y su relación con los precios <sup>60</sup>. Esto supone, a nuestro parecer, que la comprobación sólo la podría realizar la Inspección de los Tributos y, además, debería ser general y las liquidaciones definitivas <sup>61</sup>. Si se comparte esta idea, creemos que las posibilidades de control de la Administración se van a ver limitadas.

<sup>60</sup> El Abogado General Sr. GEELHOED afirmaba en el punto 37 de sus conclusiones del asunto OFFICE DES PRODUITS WALLONS (As. C-184/00) que: «debe apreciarse si una subvención de funcionamiento da lugar a una reducción en el precio o a un aumento de la cantidad de los bienes y servicio prestados por el beneficiario de la subvención. Esta apreciación se basará fundamentalmente en consideraciones económico-empresariales. En caso de duda, el informe de un contable podrá proporcionar una respuesta concluyente». Este mismo Abogado General, pero ahora con relación a los asuntos Comisión/Italia (As. C-381/01), Comisión/Finlandia (As. C-495/01), Comisión/Alemania (As. C-144/02), Comisión/Suecia (As. C-463/02)], señala que es necesario que «a la hora de aplicar el IVA sobre las subvenciones se compruebe exactamente si éstas influyen en el precio en la fase del consumo final y, en caso afirmativo, hasta qué punto» (§ 76). Por su parte, en la Resolución del TEAC de 20 de abril de 2005 (RG 1862/2003) se afirma que «ni en el acta, el Informe ampliatorio o el expediente, se contienen pruebas que pongan de manifiesto una relación jurídica directa entre los servicios prestados por P y las cantidades recibidas de la Comunidad Autónoma, de manera que la retribución percibida por la primera sea el contravalor efectivo del servicio prestado a la segunda, a excepción de dos de dichas percepciones. Se trata, sin embargo, de una exigencia recordada por el Tribunal Superior –sic– de Justicia de las Comunidades Europeas en reiteradas ocasiones para diferenciar contraprestación y subvención, de la que son muestra las Sentencias, entre otras, de 5 de febrero de 1981 y 3 de marzo de 1994. No es suficiente a tal efecto la prueba de presunciones porque la relación ha de ser directa y ha de existir entre el otorgante y el receptor de la cantidad un vínculo jurídico que concrete la prestación y su importe». Vide también la Resolución del TEAC de 3 de julio de 2002 (RG 4630/2000).

<sup>61</sup> Se señala en la STS de 26 de marzo de 2004 (rec. núm. 11050/1998), citando una STS de 19 de diciembre de 1994, que «si la contabilidad es correctamente llevada, si ha sido examinada sin limitaciones por la Inspección y si ésta comprobó que concuerda con "los correspondientes soportes documentales", es evidente que la acción investigadora ha llegado a una determinación cierta y reglamentaria de la base tributaria que, en este caso, conduce a un acta definitiva de conformidad del artículo 55 del RGIT y a una liquidación definitiva; máxime cuando no se hace mención en el documento a ninguna situación atípica que pudiera llevar a solución contraria. A mayor abundamiento, el derecho constitucional a la seguridad jurídica (y su trasunto, a la seguridad económica) conducen, también, a este resultado».

## 5. LA FALLIDA REFORMA DE LAS SUBVENCIONES VINCULADAS AL PRECIO EN LA TRAMITACIÓN DE LA LEY 3/2006

Como hemos señalado, durante la tramitación de la Ley 3/2006 se planteó la posibilidad de reformar el actual artículo 78.Dos.3 con el objeto de adecuarlo a la jurisprudencia comunitaria. En concreto, durante su tramitación en el Congreso, el Grupo Socialista mediante la introducción de la enmienda número 5 a la Proposición de Ley (núm. 122/000135) propuso la siguiente redacción; son subvenciones vinculadas al precio las que se determinen *«en proporción al número de unidades entregadas o del volumen de servicios prestados o de sus costes, cuyo sistema de cuantificación se establezca con anterioridad a la realización de las operaciones»* (BOCG de 21 de junio de 2005). Posteriormente, y tras remitir el Ministerio de Economía y Hacienda su propuesta de redacción, la Comisión de Economía y Hacienda con competencia Legislativa plena del Congreso de los Diputados aprobó que formaban parte de la base imponible *«Las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones. Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones las subvenciones que se determinen en proporción al número de unidades entregadas o al volumen de servicios prestados, o de sus costes directos, cuyo sistema de cuantificación se establezca con anterioridad a su realización»*. Y en la Exposición de Motivos del texto aprobado expresamente se señalaba que la finalidad era adaptar texto a la jurisprudencia comunitaria. Sin embargo, se añadía, siguiendo la doctrina de la DGT, que la modificación *«no supone una modificación de fondo»* y que el objeto es *«clarificar, introduciendo los elementos de flexibilidad necesarios»* (BOCG de 30 de noviembre de 2005).

Sin embargo, y a pesar de la aprobación por la Comisión, el Grupo Parlamentario Catalán expresamente señaló que si bien iban a votar favorablemente ya advertía que *«tenemos dudas porque no sabemos si con el texto que ha redactado el Grupo Socialista quedan excluidas las subvenciones a los déficit de explotación de las compañías públicas por la prestación de los servicios públicos»*, y se advertía que en la tramitación en el Senado quedaba suficiente tiempo para solventar la situación (BOCG de 23 de noviembre de 2005)<sup>62</sup>. Pues bien, durante la tramitación por Senado tanto el Grupo Parlamentario Socialista como el Grupo Parlamentario Catalán introdujeron enmiendas donde se señalaba que la proposición de Ley se limitaba a la adaptación de la prorrata, por lo que no se consideraba *«conveniente»* abordar las subvenciones vinculadas al precio *«sin perjuicio de que en su momento se modifiquen aquellos otros preceptos de la ley que se consideren oportunos»* (BOCG, Senado, de 29 de diciembre de 2005). El Pleno del Senado, el día 22 de febrero de 2006, aprobó el texto definitivo sin que se modificará el artículo 78 de la LIVA.

Por tanto, y como podemos ver, la razón última que han llevado a la no modificación del artículo 78.Dos.3 se ha amparado en motivos formales; *«ahora no toca»*. Pero, a mi juicio, el ver-

<sup>62</sup> Y es éste un temor con fundamento a la vista de cierta doctrina de la DGT. Así, en la Resolución de la DGT de 18 de febrero de 2003 (consulta núm. 0223/2003) se señala que las cantidades que aporta el Ayuntamiento de forma continuada a una sociedad municipal íntegramente participada para reponer las pérdidas que se ocasionan en la prestación de servicios de mantenimiento de parques y limpieza (aunque cobra precios de mercado recibe la subvención por la estructura de sus costes) son subvenciones vinculadas al precio. En la de 29 de julio de 2004 (consulta núm. 1522/2004) se contesta que se integran en la base imponible la subvención que percibe una empresa municipal de naturaleza mercantil cuyo capital pertenece íntegramente a un Ayuntamiento y que tiene encomendadas la gestión y realización de determinados servicios públicos.

dadero motivo de esta suspensión de la reforma está, como el Grupo Parlamentario Catalán señaló, en el miedo al alcance de la modificación, en el peligro de que la financiación de las entidades dependientes de Ayuntamientos, Comunidades o el propio Estado pase a ser calificada como subvenciones vinculadas al precio, lo que supondría una transferencia de recursos de las Comunidades Autónomas y Ayuntamientos al Estado <sup>63</sup>.

A mi parecer, el actual artículo 78.Dos.3 es contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo y debería haberse reformado. Además, es una reforma que entiendo está íntimamente relacionada con las subvenciones en la regla de prorrata, pues, al fin y al cabo, muchas de las subvenciones que antes se incluían en la regla de prorrata pueden ser calificadas, con arreglo a la doctrina amplia de la DGT, como vinculadas al precio. No obstante, lo que cabe plantearse, al hilo de la no modificación del artículo 78.Dos.3, es si realmente nos encontrábamos, como se planteaba por la DGT y como se advirtió por la propia redacción propuesta por el Ministerio de Economía y Hacienda, ante una modificación que no es de fondo y que su finalidad es sólo clarificar. Pues bien, el hecho de no modificar el artículo 78.Dos.3 y dejar su redacción para mejores ocasiones nos hace pensar que los legisladores no apoyan esta interpretación; de hecho, si se tratara de una mera clarificación entiendo que no debería haber supuesto un impedimento para su aprobación <sup>64</sup>.

### a) Análisis del texto propuesto en la modificación del artículo 78.Dos.3.

Como hemos señalado, el Congreso aprobó inicialmente que formarían parte de la base imponible «*Las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones. Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones las subvenciones que se determinen en proporción al número de unidades entregadas o al volumen de servicios prestados, o de sus costes directos, cuyo sistema de cuantificación se establezca con anterioridad a su realización*».

La cuestión a analizar en dicha redacción estaba, por tanto, en determinar el alcance del concepto «*costes directos*». Y el interés de dicho análisis radica en que, por un lado, no hay que olvidar que según el Ministerio de Economía y Hacienda no es una modificación de fondo, sino de clarificación, por lo que en teoría podría ser un criterio de interpretación válido en la actualidad. Y, por otro lado, porque esa modificación se puede producir en cualquier momento.

<sup>63</sup> No obstante, el día de la aprobación definitiva de la reforma (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 160, 16 de marzo de 2006) el representante del Grupo Socialista expresamente afirmaba que en 2006 la Unión Europea tiene prevista una modificación de la Sexta Directiva para lograr un trato más equilibrado entre entes públicos y privados a efectos de la aplicación del IVA, donde «*Sin duda, la delimitación del concepto de subvención y su tratamiento en el impuesto será un tema central*», por lo que el trámite en el Senado ha permitido aparcar la modificación hasta que se produzca la esperada reforma de la Directiva.

<sup>64</sup> En este sentido, el Grupo Popular advertía en la aprobación por el Congreso de la reforma que el hecho de proponer una modificación y luego suprimirla en el Senado «*sólo puede dar lugar a interpretaciones distintas, porque si lo han introducido aquí, y luego lo han quitado en el Senado, ¿qué va a pasar? ¿va a significar que las subvenciones al precio van o no a formar parte de la base imponible? Lo digo porque la redacción queda como estaba inicialmente. Vuelvo a repetirle que poner algo y después quitarlo sólo da lugar a malas interpretaciones*» (*Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados*, núm. 160, 16 de marzo de 2006).

Con relación a lo que son *costes directos* hay que recordar que en la LGS se hace mención de gastos subvencionables, y entre ellos se incluyen los «*costes indirectos*», que habrán de imputarse en la parte que razonablemente corresponda de acuerdo con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados (art. 31.9). Por su parte, AECA (2001, pág. 29) señala que son *costes directos* aquellos que pueden ser asignados de forma *inequívoca* y sin ninguna duda a una determinada actividad, mientras que en la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, se señala que son *costes directos* «*los que se derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma inequívoca a un determinado producto*».

A nuestro parecer, cuando se hace mención a *costes directos* se puede convenir que: (a) Se trata de un concepto económico, no tributario, y, por tanto, debe acudir a la contabilidad<sup>65</sup>. Así, el Abogado General Sr. GEELHOED afirmaba en el punto 37 de sus conclusiones del asunto OFFICE DES PRODUITS WALLONS (As. C-184/00) que la apreciación de si una subvención da lugar a una reducción en el precio «*se basará fundamentalmente en consideraciones económico-empresariales*» y «*en caso de duda, el informe de un contable podrá proporcionar una respuesta concluyente*». (b) Alcanzan tanto a *costes fijos* como a *costes variables*<sup>66</sup>. Sin embargo, lo cierto es que si se subvencionan *costes fijos*, fundamentalmente *activos amortizables*, determinar la influencia en el precio es más complicado, pues no hay que olvidar que lo que se incorpora como *coste directo* es la *amortización* durante varios años. (c) Se aplican a todos aquellos que *exclusivamente* estuvieran afectos a la actividad subvencionada<sup>67</sup>. (d) Pero, además, a todos aquellos que sin estar *exclusivamente* afectos se puedan considerar *directos*. Por ejemplo, si un trabajador trabaja la mitad de la jornada en la actividad subvencionada y la otra mitad en otra actividad distinta parece claro que el 50 por 100 de los *costes* es *directo*, aunque no sea *exclusivo*.

En cualquier caso, lo cierto es que las subvenciones concedidas para una determinada actividad no sólo cubrirá los *costes directos* sino también, si así se establece en la convocatoria, parte de los *indirectos* (gastos de *generales administración*, *teléfono*, *alquiler*, *auditoría*), en tanto que serán necesarios para llevar a buen fin la actividad subvencional.

Si se interpretara literalmente la mención a los *costes directos* resultaría, a nuestro parecer, que sólo en la medida en que la subvención alcance a los *costes directos* se puede computar. En

<sup>65</sup> Esto supondría excluir, conforme a la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, los gastos de comercialización y los posteriores a la venta o los gastos generales no relacionados con el ciclo de producción.

<sup>66</sup> Señalaba el Abogado General GEELHOED en sus conclusiones al asunto OFFICE DES PRODUITS WALLONS (As. C-184/00) que cuando la subvención se conceda para hacer frente a los *costes fijos* del beneficiario será más difícil determinar la existencia de una influencia directa que cuando la subvención se destine a cubrir *costes variables* vinculados a las actividades efectivamente realizadas por el beneficiario. Para SÁNCHEZ GALLARDO (2002, pág. 32), cuando el Abogado General hacía mención a los *costes fijos* se refería probablemente a aquellos que no guardan relación alguna con los bienes y servicios que se entregan o prestan a terceros y que el ente que concede la subvención pretende promover. En la medida en que se optase por subvencionar *costes* aparentemente *fijos* o *estructurales* pero que se emplean en *exclusiva* en la actividad que se pretende promover por el ente subvencionable podrían considerarse igualmente subvenciones vinculadas al precio.

<sup>67</sup> Repárese que el término «*exclusivamente*» afecto es el que se emplea en la LIVA a los efectos de la deducción del IVA soportado en los artículos 95 y 106 de la LIVA.

efecto, no hay que olvidar que según la doctrina del Tribunal de Luxemburgo es imprescindible que se *pruebe* la relación directa e inequívoca que entre precio y subvención existe, de tal manera que el precio que se le cobra al destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida. Si la norma española *limita* el alcance a costes directos, el resultado debe ser que sólo la parte de subvención que afecte a los mismos se debe considerar como vinculada al precio y aumentar la base imponible. Pero no debe entenderse como contraprestación la parte que se destine a costes indirectos. En este sentido si, por ejemplo, una subvención sólo cubriera costes indirectos de una actividad, legalmente nos parece que no podría considerarse vinculada al precio. Esto, naturalmente, sin perjuicio de que la Administración pueda considerar que la mención a los costes directos es meramente *aclaratoria*.

## 6. ALGUNOS CASOS DE SUBVENCIONES VINCULADAS AL PRECIO EN LA JURISPRUDENCIA Y EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

En el presente punto queremos enumerar algunos supuestos significativos donde se ha planteado si nos encontramos o no ante subvenciones vinculadas al precio:

- El Primer informe de la Comisión sobre el funcionamiento del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, emitido el 14 de septiembre de 1983, señaló que *«en la letra a) del apartado 1 de la parte A del artículo 11 se dispone que las subvenciones percibidas por un sujeto pasivo que estén "directamente vinculadas al precio" de las operaciones efectuadas por dicho sujeto pasivo deben incluirse en la base imponible como componentes del precio abonado por terceros. Si bien resulta relativamente fácil considerar, en un primer momento, que están "directamente vinculadas al precio" las subvenciones cuyo importe se determina por referencia al precio de venta de los bienes entregados o los servicios prestados, en función de las cantidades vendidas, o incluso en función del coste de los bienes o servicios ofrecidos gratuitamente al público, subsiste la mayor duda por lo que respecta a otros tipos de subvenciones, como las subvenciones denominadas de equilibrio o de funcionamiento, cuyo pago pretende sanear la situación económica de una empresa y que se conceden sin relación expresa con precio alguno. La inexistencia de diferencia sustancial alguna entre estos tipos de subvenciones (en la mayor parte de los casos, las subvenciones "directamente vinculadas al precio" tienen también un objetivo de saneamiento), junto con la posibilidad de que un Estado miembro transforme una subvención del primer tipo en una subvención del segundo, ponen de manifiesto la precariedad de la distinción, basada en criterios meramente formales (la manera en que se concede la subvención), y, por ende, la insuficiencia del tenor de la Directiva»*.
- En la STJCE de 29 de febrero de 1996 (MOHR, As. C-215/1994), referido a las subvenciones para abandonar la producción de un bien, se sostiene que *«21... al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar la producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. 22. En estas circunstancias, el compromiso del*

*agricultor de abandonar su producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio. Por lo tanto, el compromiso de que se trata no constituye una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Directiva».*

- En la STJCE de 18 de diciembre de 1997 (LANDBOGEN-AGRARDIENSTE, As. C-384/95), que conoce de las subvenciones concedidas a agricultores para la reducción en un determinado porcentaje su cosecha de patatas, se establece que «23... *el agricultor no presta servicios a un consumidor identificable ni una ventaja que pueda considerarse como un elemento constitutivo del coste de la actividad de otra persona en la cadena comercial. 24. Al no ofrecer, ni a las autoridades nacionales competentes ni a otras personas identificables, ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas como consumidores de un servicio, el compromiso asumido por el agricultor de reducir su producción no puede calificarse de prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva».*
- El Abogado General JACOBS, en las conclusiones presentadas al asunto LANDBOGEN-AGRARDIENSTE (As. C-384/95, § 14), mencionó algunos ejemplos que no tenían vinculación al precio. En concreto, las subvenciones que están menos relacionadas con operaciones concretas y se destinan, con carácter general, a mejorar la situación económica de la empresa, como las de *compras de activos, enjugar pérdidas y reestructurar empresas*.
- El Abogado General GEELHOED, en sus conclusiones al asunto OFFICE DES PRODUITS WALLONS (As. C-184/00), afirma que habrá una subvención vinculada al precio cuando se produce un aumento de la *cantidad* de los bienes o servicios entregados (§ 35).
- Especialmente importantes resultan las consultas de la DGT sobre la financiación de empresas de prestaciones de servicios (limpieza, abastecimiento de aguas, transporte) de los socios públicos. La DGT había venido entendiendo, con carácter general, que aquellas cantidades que se entregaban por parte de los socios de entidades mercantiles para reponer pérdidas derivadas de las propias actividades no debían incluirse, ni siquiera, en el denominador de la regla de prorrata. A su vez, las subvenciones que se conceden para asegurar una rentabilidad mínima, compensando los menores ingresos que se producen cuando se establecen precios políticos o cuando se destinan a fomentar la realización de determinadas actividades específicas, se deben incluir en el denominador de la regla de prorrata [Resoluciones de la DGT de 18 de abril de 2000 (consulta núm. 0889/2000), de 31 de enero de 2002 (consulta núm. 0120/2002), de 14 de abril de 2004 (consulta núm. 0976/2004), de 16 de julio de 2004 (consulta núm. 1449/2004)].

No obstante lo anterior, en las Resoluciones de la DGT de 18 de febrero de 2003 (consulta núm. 0223/2003) y de 29 de julio de 2004 (consulta núm. 1522/2004) se advierte un cambio de criterio avalado por una interpretación no restrictiva en la consideración de la base imponible frente a la que existe en el derecho a la deducción. En la primera de ellas, las cantidades que aporta el Ayuntamiento de forma continuada a una sociedad municipal íntegramente participada para reponer las pérdidas que se ocasionan en la prestación de servicios de mantenimiento de parques y limpieza (aunque cobra precios de mercado recibe

la subvención por la estructura de sus costes) son subvenciones vinculadas al precio. En la segunda, también se integran en la base imponible la subvención que percibe una empresa municipal de naturaleza mercantil cuyo capital pertenece íntegramente a un Ayuntamiento y que tiene encomendadas la gestión y realización de determinados servicios públicos <sup>68</sup>. El contenido de estas consultas es especialmente peligroso para todas las entidades dependientes de municipios y que prestan ciertos servicios obligatorios <sup>69</sup>.

Por su parte, en las Resoluciones del TEAC de 13 de octubre de 2004 (RG 2515/2002) y de 28 de julio de 2004 (RG 7617/2001) se señala que es necesario *«contraponer a este tipo de subvenciones, denominadas **subvenciones a la producción o de funcionamiento**, las ideas de contraprestación directa, o de rentabilidad, y referirlas, en cambio, a las de utilidad o interés público. Como es lógico, influyen en el coste de los bienes que se entregan o de los servicios que se realizan, pero no se da una relación directa entre ellas y las operaciones concretas en que consiste la actividad de la empresa, razón por la cual no se incluyen en su base imponible. Esta idea de acto de disposición de fondos a título gratuito permite diferenciar la figura de la subvención de las aportaciones del socio o socios de una entidad para compensar pérdidas, porque en tales acciones se produce un mayor valor de la participación de aquéllos; esta consideración adquiere una mayor relevancia cuando la sociedad se encuentra, por razón de sus pérdidas, en situación de disolución, porque entonces la aportación de los socios viene marcada por la nota de obligatoriedad, que nada tiene que ver con la subvención»*. Y concluye afirmando que *«Este Tribunal Central considera que en aquellos casos en que un ente público territorial persigue fomentar el desarrollo por un ente público instrumental o una sociedad mercantil por él participada de una actividad en la que está presente un interés o utilidad pública, cuya realización genera pérdidas recurrentes en el tiempo al sujeto que la desarrolla, debiendo cubrirse las mismas con aportaciones periódicas y reiteradas, tales aportaciones deben ser consi-*

<sup>68</sup> En la Resolución de 16 de julio de 2004 (consulta núm. 1449/2004) se advierte que las subvenciones para financiar el déficit podrían formar parte de la base imponible. No obstante, en la Resolución de 17 de febrero de 2004 (consulta núm. 0320/2004) se señala que la cobertura del déficit de una entidad, de capital íntegramente municipal, que organiza ferias de muestras y realiza el mantenimiento de polígonos industriales y que se financia con los alquileres de naves de su propiedad y las cuotas de los expositores no es una subvención vinculada al precio.

<sup>69</sup> Esta tesis nos plantea ciertas dudas por dos razones. En primer lugar, nos parece que pueden surgir problemas con relación a que el importe de la subvención esté determinada con anterioridad a la realización del hecho imponible. Así, en la propia Resolución de 31 de enero de 2002 (consulta núm. 0120/2002) se advierte que en las subvenciones destinadas a financiar el déficit de actividad *«normalmente no se determinará antes de realizarse las operaciones»*. Y especialmente significativa es la Resolución del TEAC de 4 de noviembre de 1999 (RG 35/1998 y 37/1998), donde se afirma que *«al depender el montante final que se abona por el Ayuntamiento de la recaudación que la empresa concesionaria haya obtenido en cada ejercicio por la venta de los billetes, la subvención a percibir no puede ser determinada hasta que no se conoce el número de los servicios prestados en el correspondiente período de liquidación. Esta falta de concreción de las cantidades satisfechas por el Ayuntamiento antes de la realización del servicio por el que se devenga... [impide] repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, que no es otro que el ciudadano que contrata, mediante el pago del correspondiente billete, el servicio de transporte»*. Pero, en segundo lugar, porque, a nuestro juicio, si como se dice en el texto de una de las consultas el precio que se cobra es el de mercado, dichas aportaciones no deberían ser subvenciones vinculadas al precio por aplicación de STJCE de 15 de julio de 2004 [Comisión/Italia (As. C-381/01), Comisión/Finlandia (As. C-495/01), Comisión/Alemania (As. C-144/02), Comisión/Suecia (As. C-463/02)], referida a forrajes desecados, donde se establece como límite el valor de mercado. *Vide* también la Resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 19 de enero de 2006 (Reclamación 16-115.05).



*deradas como subvenciones a efectos de su inclusión en el denominador de la prorrata, con independencia de la forma jurídica dada a la entrega de los fondos».*

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 21 de junio de 2003 (rec. núm. 8065/1998), ha señalado que *«la conclusión que mantiene la Sala es que no existe propiamente contraprestación por los servicios de información que la Agencia EFE, S.A., presta a la Administración gratuitamente, sino una subvención o dotación global para su necesario equilibrio económico-financiero, bien entendido que tal gratuidad colabora a la formación del déficit, pero no implica la ecuación: Coste de los servicios prestados gratuitamente = Subvención o dotación global... No existe relación directa entre la prestación gratuita de información a la Administración y la denominada "contraprestación de los compromisos asumidos por el contratista en el presente Pliego, el Estado abonará 3.965.853.000 ptas., en doceavas partes mensuales", pues como hemos razonado al analizar el primer motivo casacional, dicha contraprestación no se refiere a los servicios gratuitos que la Agencia EFE, S.A. presta al Estado, sino que su causa jurídica es "la cobertura de la contratación (del Estado) con la Agencia EFE, S.A., para la prestación directa de servicios informativos, de interés público, con objeto de garantizar su continuidad", es decir cubrir su déficit como "empresa pública", derivado del fiel cumplimiento de los fines que el Estado le exige en aras del interés público, que es cosa totalmente distinta... Es innegable que la subvención global o dotación global percibida por la Agencia EFE, S.A. no se calcula en función de unidad alguna, ni del volumen de los servicios prestados gratuitamente a la Administración General del Estado, sino que es el resultado del déficit de explotación derivado de unos objetivos y de unos fines que no obedecen a un planteamiento de estricta rentabilidad económica, sino de defensa del interés público»*<sup>70</sup>.

Y, por último, también en su Sentencia de 3 de octubre de 2002 (rec. núm. 496/1997) el Tribunal Supremo señala que *«Es incuestionable que las transferencias hechas por el Ayuntamiento de Sevilla a la Sociedad Mercantil L... no son contraprestaciones debidas a relaciones jurídico-mercantiles entre ambos, sino aportaciones de naturaleza pública para financiar un mero instrumento de gestión directa del servicio público de limpieza viaria, recogida de basuras y tratamiento de residuos, al margen por completo del concepto de hecho imponible... Es claro que en el caso de autos, la transferencia de recursos, se determina en función de los gastos corrientes y de inversión de la Sociedad Mercantil L..., con total independencia y sin ninguna vinculación al precio, que ni siquiera existe».*

- En la Resolución de la DGT de 14 de febrero de 2006 (consulta vinculante V0276/2006) señala que las relaciones entre una Administración y una sociedad municipal dependiente es un supuesto de no sujeción del artículo 7.8 de la LIVA. En concreto, expresamente se señala que una *«sociedad municipal cuyo capital pertenece íntegramente al Ayuntamiento que la constituye, no es más que un órgano técnico jurídico del Ayuntamiento, conduce a concluir*

<sup>70</sup> *Vide* también las SSAN de 10 de diciembre de 2003 (rec. núm. 24/2001) y de 25 de octubre de 2004 (rec. núm. 1223/2001). A nuestro juicio, la interpretación del Tribunal Supremo se basa en la idea de que el destinatario no es la Administración, sino la generalidad de la población, de tal manera que al no haber destinatario identificado no opera el concepto de contraprestación.

que las relaciones internas entre dicho Ayuntamiento y el órgano creado no determinarán la realización de operaciones sujetas al impuesto al concurrir los siguientes requisitos: 1.º La creación del mencionado órgano se va a realizar al amparo de lo dispuesto por el artículo 85.2 de la Ley 7/1985, como sociedad mercantil local para la gestión directa del servicio público; 2.º Su capital será propiedad íntegra del Ente territorial, quien, en consecuencia, gobernará en todo momento su proceso de toma de decisiones; 3.º Tendrá por único y exclusivo destinatario de los bienes que entregan o servicios que prestan al Ente Local que los crea; 4.º Su financiación se llevará a cabo a través de la correspondiente consignación en los presupuestos de la entidad local o a través de la oportuna dotación regular de fondos para atender al desarrollo del objeto que tenga encomendado; 5.º No hay riesgo alguno de distorsión de la competencia que se pueda derivar del tratamiento que se señala en esta contestación».

- En el ámbito de la promoción inmobiliaria, las cesiones de terrenos por parte de Ayuntamientos gratuitamente a favor una empresa pública para la construcción de viviendas de Promoción Pública merecen la calificación de subvenciones vinculadas al precio de las operaciones realizadas por dicha empresa de tal forma que en la base imponible de las viviendas protegidas que vayan a ser promovidas habrá de incluirse el importe de la subvención que por dicho concepto perciba la mencionada empresa [Resoluciones de la DGT de 5 de abril de 2004 (consulta 0916/2004), de 25 de febrero de 2005 (consulta vinculante núm. V0291/2005) y de 3 de marzo de 2005 (consulta vinculante núm. V0334/2005)]. En la Resolución de la DGT de 31 de mayo de 2004 (consulta núm. 1283/2004) se señala que las subvenciones del Ministerio de Fomento calificadas como «subvenciones al promotor en régimen especial VPO y VPP familias numerosas (% precio vivienda): 10%» que percibe una promotora de edificaciones destinadas a la venta y al alquiler son subvenciones vinculadas al precio, ya que la subvención se calcula en función del precio de las viviendas, que es tanto como decir que la subvención es proporcional a las viviendas entregadas o a los servicios prestados (en caso de arrendamiento) y el modo de cálculo está previamente determinado. Por su parte, en la Resolución de 7 de julio de 2005 (consulta vinculante núm. V1364/2005) se consideran vinculadas al precio las subvenciones que recibe un Ayuntamiento para financiar parcialmente ejecuciones de obras de urbanización para los propietarios de los correspondientes terrenos <sup>71</sup>.
- Una subvención puede ser la *totalidad* del precio de una operación. De esta manera, para el consumidor final el precio (excluido el IVA) sería cero pero, sin embargo, la base imponible de la operación estará compuesta por el importe de la subvención, por lo que el destinatario debería pagar una factura sólo por el IVA <sup>72</sup>. Así, por todas, en la Resolución de la DGT de 25 de noviembre de 2003 (consulta núm. 1973/2003) se reseña que «Hay que precisar

<sup>71</sup> En este caso, obsérvese que nos encontramos ante subvenciones en especie, cuando la LGS sólo hace referencia a las aportaciones dinerarias (art. 2). A esto hay que añadir que en tanto la cesión de terrenos para hacer viviendas responde a una necesidad social de permitir el ejercicio a una vivienda, resulta cuanto menos criticable que se cobre el IVA con base en dicha subvención.

<sup>72</sup> El Abogado General JACOBS, en sus conclusiones presentadas al asunto LANDBOGEN-AGRARDIENSTE (As. C-384/95, § 15), señala que resulta «relativamente fácil» considerar que están directamente vinculadas al precio aquellas operaciones cuyo importe se determina «en función del coste de los bienes o servicios ofrecidos **gratuitamente al público**». En la Resolución del TEAC de 28 de julio de 2004 (RG 7617/2001) se hace mención que una clase de subvención es aquella que constituye parte o «la totalidad» de la contraprestación de los servicios prestados o bienes entregados.

que no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados... Si por los servicios "gratuitos" la consultante percibe subvenciones vinculadas al precio (tal como éstas se definen en la Ley y han sido entendidas por la jurisprudencia del Tribunal Europeo recogida en el punto 5 de esta contestación) habrá que negar a dichos servicios el calificativo de gratuitos mereciendo dicha subvención la consideración de contraprestación por los servicios prestados, según resulta de las previsiones del artículo 78 de la Ley 37/1992»<sup>73</sup>. No obstante lo dicho, lo dispuesto en estas consultas será necesario confrontarlo con lo que se dispone en la propia resolución de concesión de la subvención, ya que si la operación es gratuita será porque en las bases de la convocatoria se dispondrá que no se puede percibir por parte de los destinatarios cantidad alguna, y será necesario ver cómo se solventa la contradicción, pues al ser el IVA un impuesto que se devenga y se repercute, el IVA se recibe del consumidor (*vide*, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 26 de mayo de 2004, RG 6968/2001, dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio)<sup>74</sup>.

- En la Resolución de la DGT de 16 de diciembre de 2004 (consulta vinculante V0414/2004) se ha señalado que cuando una entidad no lucrativa recibe subvenciones destinadas a la realización de las actividades que constituyen «*el objeto social de la misma de forma genérica, sin relación alguna con el volumen de servicios que se presten*» no son subvenciones vinculadas al precio.

## 7. EL IVA COMO COSTE EN LA JUSTIFICACIÓN DE SUBVENCIONES

Una última nota sobre la que queremos incidir con relación a las subvenciones tiene que ver, precisamente, con la financiación del IVA. En efecto, cuando una entidad pública concede una subvención a una entidad el IVA soportado para la realización de las actividades de la entidad son costes subvencionados en tanto no sean susceptibles de recuperación o compensación (art. 31.8 de la LGS).

Esta norma, lógica, en tanto que sólo se pueden subvencionar *gastos* y el IVA soportado puede ser contablemente un activo, presenta un problema práctico importante que trae causa de la gestión del IVA; el demostrar para una entidad qué IVA es coste. En muchos casos se pide a una entidad que «*el beneficiario esté exento o no sujeto al pago de dicho impuesto y pueda demostrarlo mediante la presentación de la documentación oficial correspondiente*»<sup>75</sup>. Si una entidad no es

<sup>73</sup> *Vide* también, por ejemplo, las Resoluciones de 15 de octubre de 2004 (consulta núm. 1908/2004) y de 15 de julio de 2005 (consulta núm. 01231/2005).

<sup>74</sup> En cualquier caso, no hay que olvidar que aun cuando la subvención no se considerase vinculada al precio la operación podría tributar por autonconsumo, siendo el resultado el mismo.

<sup>75</sup> Este texto está extraído de la Resolución de la Secretaria de Estado de Universidades e Investigación por la que se convoca la concesión de Ayudas al Plan Nacional de Investigación de I+D+I (2004-2007), para proyecto de I+D realizados en parques científicos y tecnológicos (BOE 24 de junio de 2005).

sujeto pasivo del Impuesto por realizar operaciones exclusivamente gratuitas [art. 5.Uno.(a)] o no devenga IVA porque realiza sólo actividades exentas la prueba podría conseguirse. Pero, en muchos casos, la entidad no sólo realiza operaciones exentas o no sujetas, sino también operaciones gravadas. De esta manera, no es posible dejar constancia por medio de ningún documento *oficial* que IVA en particular es coste. Y no es posible porque la AEAT no puede emitir un certificado de que un bien o servicio determinado se ha afectado de forma exclusiva a una actividad no sujeta o exenta. Se produce, entonces, una situación de difícil solución que, a nuestro parecer, debería solventarse de alguna forma, evitando así los perjuicios que pueden producirse a estas entidades <sup>76</sup>.

## 8. CONCLUSIONES

1. La nueva reforma del IVA ha optado por excluir, para todo tipo de sujetos pasivos, la inclusión de las subvenciones en la regla de prorata. Por tanto, no se hace uso de la facultad que la Directiva permite de introducir las subvenciones para los sujetos pasivos mixtos. En cualquier caso, si en una futura modificación se acogiese dicha opción, a nuestro juicio la reforma no podría suponer que si se aplica la regla de prorata especial, por los IVA exclusivamente afectos a una actividad gravada se le aplicará la regla de prorata por las subvenciones percibidas (como se propuso en una enmienda por el Grupo Parlamentario Socialista). Únicamente por los bienes y derechos comunes sería aplicable la regla de prorata.

2. La no inclusión de las subvenciones en la prorata puede producir una situación de riesgo. En concreto, el Abogado General POIARES MADURO, en sus conclusiones presentadas el 10 de marzo de 2005 al Asunto C-204/03, afirmaba que la razón de incluir las subvenciones en la prorata radica en «evitar que un organismo subvencionado, que no tenga vocación de realizar operaciones gravadas, pudiese obtener la devolución del IVA mediante el ejercicio una actividad sujeta meramente simbólica» (§ 15). A nuestro juicio, sin embargo, el riesgo apuntado es menor por varias razones. Así, porque la aplicación de la regla de prorata especial es obligatoria cuando se produce un perjuicio para la Hacienda (lo que hará que por los IVA exclusivamente afectos a la actividad exenta no pueda aplicarse la prorata general); porque en muchos casos se aplicará la norma de sectores diferenciados (lo que implica que por los IVA exclusivamente afectos a la actividad exenta no pueda aplicarse la prorata general); porque si se da por válido el concepto amplio de las subvenciones vinculadas al precio, en el denominador de la prorata se incluirán en muchos casos no sólo el precio de las actividades exentas, sino también dichas subvenciones vinculadas al precio; por aplicación de las normas de autoconsumo (que hará que las operaciones se valoren en el denominador de la prorata por el coste); y, por último, porque siempre cabe acudir a las cláusulas generales contra el fraude.

3. Con relación a las subvenciones vinculadas al precio, la jurisprudencia comunitaria, en especial la Sentencia de 22 de noviembre de 2001 (OFFICE DES PRODUITS WALLONS, As. C-184/00),

<sup>76</sup> A estos efectos, no hay que olvidar que en la norma que regula el IRPF expresamente se señala que «Cuando los contribuyentes no tuvieran obligación de declarar, las Administraciones públicas no podrán exigir la aportación de declaraciones por este Impuesto al objeto de obtener subvenciones o cualesquiera prestaciones públicas, o en modo alguno condicionar éstas a la presentación de dichas declaraciones» (art. 97.8 del RDL 3/2004).

ha realizado una interpretación más amplia que la recogida en la norma interna española, que se limitaba a las subvenciones determinadas en función de unidades entregadas o servicios prestados. Según el Tribunal de Justicia, no sólo éstas son subvenciones vinculadas al precio, sino todas aquellas donde exista una relación directa e inequívoca entre subvención y precio debían incorporarse a la base imponible. De esta manera, el artículo 78.Dos.3 de la LIVA es más restrictivo que la interpretación que hace el Tribunal de Justicia. Sin embargo, la DGT, y a pesar del texto legal, aplica la doctrina de la Sentencia de 22 de noviembre de 2001, aduciendo que los criterios del artículo 78.Dos.3 se deberían revisar y hacer una interpretación flexible. A nuestro juicio, por el contrario, el artículo 78.Dos.3 establece un mandato cierto y la Administración no puede hacer una interpretación extensiva en contra de Ley interna, pues el efecto directo de la Directiva se puede aplicar sólo por los particulares, pero no por el Estado incumplidor.

4. Al margen de lo anterior, y en el caso de que se pudiera hacer una interpretación con arreglo a la jurisprudencia del TJCE, creemos que la interpretación de cuándo hay una subvención vinculada al precio debe hacerse con criterios estrictos y no, como señala la DGT, con flexibilidad. Por otro lado, hay que añadir que en la STJCE de 15 de julio de 2004 se estableció que era necesario que se comparara el precio del bien o servicio subvencionado con el precio de mercado normal y sólo si éste es menor, podría darse el caso de una subvención vinculada al precio, ya que la finalidad de la inclusión de las subvenciones en la base imponible es «*gravar la totalidad del valor del bien en el mercado*» (§ 26 y 38). A nuestro parecer, y tal y como se ha reconocido por la Resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 19 de enero de 2006 (Reclamación 16-115.05), las subvenciones sólo se pueden incluir en la base imponible en tanto que disminuyan el precio de mercado.

5. La doctrina del Tribunal de Luxemburgo sí se intentó recoger expresamente durante la tramitación de la Ley. El Grupo Parlamentario Socialista, y posteriormente también una propuesta que tenía origen en Ministerio de Economía y Hacienda, propusieron que se consideraran vinculadas directamente al precio de las operaciones las subvenciones además de aquellas que se fijen en proporción al número de unidades entregadas o al volumen de servicios prestados, como ocurría con la normativa anterior, a las que se determinarían en función «*de sus costes directos*». Finalmente esta modificación no se ha llevado a cabo bajo el argumento formal de que «*ahora no toca*» y bajo el material, a mi juicio, de que los partidos políticos tenían cierto miedo de cómo podía afectar esta reforma en las transferencias o subvenciones que la Administración pública concedía a sus propias entidades del sector público.

6. En las subvenciones vinculadas al precio sigue sin definirse qué debe entenderse por *subvención* a los efectos de la LIVA, cuestión no exenta de polémicas.

7. Las subvenciones vinculadas al precio plantean problemas técnicos considerables. Si se parte de la base de que el IVA devengado por las subvenciones vinculadas al precio debe repercutirse al destinatario final de la operación, surgen dudas sobre cuándo se devenga ese IVA; sobre cómo fijar el IVA a repercutir cuando no se pueda determinar con exactitud cómo afecta la subvención el precio y cómo, en su caso, se procede a la corrección del IVA provisional; sobre cómo regularizar en el caso de que la subvención no se cobre o haya que reintegrarla; sobre cómo explicar al destinatario que se le cobra por IVA una cantidad mayor que la que corresponde con el precio pagado

y cómo éste puede verificar ese dato. Además, cuando la subvención vinculada al precio se ubica en un eslabón intermedio de la cadena y el adquirente tiene derecho a la plena deducción del IVA, resulta que el IVA es indiferente, lo que conculca la filosofía de las subvenciones vinculadas al precio de gravar la totalidad del valor del bien en el mercado.

A nuestro parecer, el IVA por las subvenciones vinculadas al precio no se debe repercutir al destinatario final. Por el contrario, se debe detraer de la subvención concedida e ingresar en la Hacienda. De esta manera, los problemas técnicos antes apuntados se corrigen.

8. La interpretación amplia de las subvenciones vinculadas al precio va a tener incidencia en varios ámbitos; en el ámbito de procedimiento tributario creemos que debido a la profundidad del análisis requerido sólo es posible que se realicen procedimientos inspectores de carácter general y no parciales sobre los ingresos; por otro lado, supondrá que entidades no lucrativas que no se acogían a las exenciones porque era más interesante trabajar por precios inferiores al coste y obtener las devoluciones de IVA deberán replantearse su opción; afectará también a la determinación del volumen de operaciones del artículo 121.Uno de la LIVA y sus efectos sobre el deber de declarar mensualmente en IVA y retenciones, y la forma de determinación de los pagos fraccionados; afectará también para determinar si hay un sector diferenciado y a la exención del artículo 20.Uno.6 de la LIVA.

## BIBLIOGRAFÍA

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) [2001]: «La contabilidad de Gestión en las entidades sin Fines de Lucro», en *Principios de Contabilidad de Gestión*, núm. 24.

BANACLOCHE ROLDÁN, J. [2000]: «Las subvenciones en el IVA», *Impuestos*, núm. 6.

– [2002]: «Jurisprudencia Tributaria Avanzada (y II)», *Impuestos*, núm. 22.

BAS SORIA, J.: «La inclusión de las subvenciones en la prorata. (A propósito de la STJCE de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03)», *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*, CEF, núm. 272 (noviembre 2005).

BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2002a]): *El IVA en las entidades no lucrativas (Cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros-Confederación Española de Fundaciones, Madrid.

– [2002b]): «Sentencia de 22 de noviembre de 2001. Asunto OFFICE DES PRODUITS WALLONS ABSL (C-184/00). Subvenciones vinculadas al precio», AA.VV., *Comentarios de Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Años 2000-2001*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

– [2005]: *El Régimen Tributario de las Actividades y Operaciones gratuitas en el IVA. (Un estudio del autoconsumo de las fundaciones)*, Asociación Española de Fundaciones, Madrid.

- CALVO VÉRGEZ, J. [2006]: «Base imponible del IVA en operaciones interiores: análisis de las subvenciones como concepto integrante de la misma y de su tratamiento en la regla de prorrata (en torno a la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005)», *Impuestos*, núm. 1
- CARBAJO VASCO, D. [2005]: «Algunas cuestiones relativas al régimen fiscal de las subvenciones», *Impuestos*, núm. 19.
- CAYÓN GALIARDO, A. [2005]: «Los efectos de la sentencia del TJCE de 6 de octubre de 2005, Asunto C-204/03», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 71
- CHECA GONZÁLEZ, C. [2006]: «Posibles vías jurídicas a emprender en el supuesto de no adaptarse adecuadamente el ordenamiento interno al contenido de una Sentencia del Tribunal de Justicia Comunitario», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. [2001]: *IVA, subvenciones y Regla de Prorrata en Nuestro Derecho Interno: su Adecuación al Derecho Comunitario*, Aranzadi, Pamplona.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1998]: «Subvenciones y regla de prorrata», *Quincena Fiscal*, núm. 9.
- [2005]: «La STJCE de 6 de octubre de 2005 sobre incidencia de las subvenciones en la prorrata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 de noviembre (I): la procedencia de revisar actos firmes», *Quincena Fiscal*, núms. 21-22.
  - [2006]: «La STJCE de 6 de octubre de 2005 sobre incidencia de las subvenciones en la prorrata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 de noviembre (y II): el procedimiento para instar la devolución y los "matices" intoduidos por la Instrucción 10/2005», *Quincena Fiscal*, núm. 1.
- FERNÁNDEZ FARRERES, G. [2005]: «El concepto de subvención y los ámbitos objetivo y subjetivo de aplicación de la Ley», en AA.VV., *Comentarios a la Ley General de Subvenciones*, Thomson-Civitas, Pamplona.
- GARCÍA-ANDRADE GÓMEZ, J. [2005]: «Fundaciones de la Administración Pública», en AA.VV., *Comentarios a las leyes de Fundaciones y Mecenazgo* (dirigido por RAFAEL DE LORENZO, MIGUEL CRUZ y MUÑOZ MACHADO), Iustel, Madrid.
- GARCÍA MORENO, V.A. [2005]: «Subvenciones y Sexta Directiva. Perspectivas de reforma del Derecho español como consecuencia del Recurso de la Comisión», *Tribuna Fiscal*, núm. 176.
- GARCÍA NOVOA, C. [2000a): «Las subvenciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido (I)», *Impuestos*, núm. 1.
- [2000b): *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- GONZÁLEZ CUETO, T. [2003]: *Comentario a la Ley de Fundaciones. Ley 50/2002, de 26 de diciembre*, Aranzadi, Pamplona.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J. [2005]: «Ley General Tributaria y Derecho Comunitario», en AA.VV., *La Aplicación de los Tributos en la Nueva Ley General Tributaria*, 49 Semana de Estudios de Derecho Financieros, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. [1998]: «La percepción de subvenciones y ayudas públicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido (especial referencia a las empresas públicas)», *Quincena Fiscal*, núm. 19.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. [2002]: «El Impuesto sobre el Valor Añadido y las transferencias que perciben de los Ayuntamientos determinados organismos autónomos», *Informes AEDAF*, núm. 7.

- MARTÍN JIMÉNEZ, A. [2002]: «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 116.
- ONDARRA ERDOCIA, J. [1999]: «IVA: Las subvenciones y el gravamen del consumo», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, tomo I.
- PASCUAL GARCÍA, J. [2004]: *Régimen Jurídico de las Subvenciones Públicas. (Ley 38/2003 General de Subvenciones)*, Boletín Oficial del Estado, Madrid.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. [2001]: «Tratamiento de las subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Carta Tributaria*, núm. 10
- [2002]: «La Sentencia de 22 de noviembre de 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA», *Carta Tributaria*, núm. 6.
  - [2005]: «Tratamiento de las subvenciones en el IVA: el asunto ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades», *Tribuna Fiscal*, núm. 175.
- VAQUERA GARCÍA, A. [2005]: «Régimen tributario vigente de las subvenciones públicas», en AA.VV., *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al profesor Calvo Ortega*, Lex Nova, Valladolid,
- VICTORIA SÁNCHEZ, A. [2001]: «Las subvenciones sobre el IVA», *Gaceta Fiscal*, núm. 199.
- [2002]: «Subvenciones directamente vinculadas al precio de las operaciones sujetas al IVA», *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*. CEF, núm. 226 (enero 2002).
- VILLAR EZCURRA, M. [2002]: «Responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento en la no transposición de directivas comunitarias», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 23.
- ZURDO RUIZ-AYUCAR, J.M.; GIMÉNEZ-REYNA, E. y ZURDO RUIZ-AYUCAR, I. [1992]: «Gravamen por IVA de las ayudas comunitarias al consumo de aceite de oliva», *Impuestos*, tomo II.