

Las subvenciones en el IVA desde la perspectiva comunitaria

La STJCEE de 6 de octubre de 2005 (asunto C-204/03) condena a España por incumplir la Sexta Directiva, en materia de deducción del IVA, al prever una prorata de deducción del impuesto soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas por la percepción de subvenciones aplicadas a la compra de bienes o servicios. Por tanto, estas subvenciones reducen, de forma general, el derecho a deducción. Lo anterior no afecta sólo a los sujetos que utilizan los bienes y servicios para realizar, de manera indistinta, operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho (en lo sucesivo, “*sujetos pasivos mixtos*”), sino también a los que emplean dichos bienes y servicios para efectuar, únicamente, operaciones gravadas con derecho a deducción (en lo sucesivo, “*sujetos pasivos totales*”).

Como ya señaló el Abogado General, esta interpretación que realiza la legislación española es contraria al art. 17.5 de la Sexta Directiva que, de modo inequívoco, sólo afecta a los sujetos pasivos mixtos. En definitiva, entiende que la LIVA amplía el ámbito subjetivo al que se aplica la limitación de deducir. El carácter excepcional con el que las normas comunitarias contemplan la limitación del derecho a la deducción no justifica que se aplique también a los sujetos pasivos totales.

La finalidad con la que se estableció la limitación en la Sexta Directiva era la de evitar que una entidad que no tenga intención de realizar operaciones gravadas pueda obtener la devolución del IVA mediante el ejercicio de una actividad sujeta al impuesto. Por ello, señala el Abogado General que los Estados no tienen competencia para modificar un texto claramente redactado como es el precepto citado y que es necesario que las limitaciones del derecho a deducir se apliquen de manera uniforme en todos los Estados.

Para el Tribunal de Justicia, el art. 2 de la Sexta Directiva enuncia el principio del derecho a la deducción del IVA. Éste se aplica al impuesto soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas. Cuando efectúa, indistintamente, operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones exentas que no conlleven tal derecho, el art. 17.5 de la citada Directiva prevé que sólo se admitirá la deducción por la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones gravadas. Esta prorata se calcula con arreglo a la fórmula establecida en el art. 19 de la Directiva.

Por tanto, las disposiciones de este último precepto relativas a las subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien o servicio suministrado y que no formen parte de la base imponible del IVA, deben ser interpretadas a la luz de dicho art. 17.5. Éste sólo se refiere a los sujetos pasivos mixtos, como se desprende expresamente de su tenor literal.

Por consiguiente, la norma general contenida en la LIVA, 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 arts. 17.5 y 19 de la Sexta Directiva e incumple sus disposiciones.

Por lo que respecta a la limitación en el tiempo de los efectos de la Sentencia solicitada por el Gobierno español, se recuerda que, sólo con carácter excepcional, puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica, verse inducido a establecerla, concluyendo que, en el presente caso, no procede limitar en el tiempo tales efectos.

Por tanto, la relevancia de la Sentencia es mayor de lo esperado al aplicarse no sólo hacia el futuro sino que pueden revisarse todas aquellas autoliquidaciones que no se encuentren prescritas.

Javier Martín Fernández

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Complutense

Socio Director de *F&J Martín Abogados*

El derecho a no autoinculparse en materia tributaria

(La Sentencia de la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica 2000-11403)

En su Sentencia 2000-11403, de las 15:10 horas del 20 de diciembre de 2000, que resuelve el recurso de amparo interpuesto por cierta contribuyente frente a la Dirección General de Tributación Directa, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica entra en el fondo de un supuesto en el que se alega violación del derecho a no declarar contra sí mismo en materia tributaria. En efecto, la recurrente manifiesta que la Administración Tributaria de Grandes Contribuyentes llevó a cabo una auditoría en determinada empresa de la cual es representante. Como resultado de esa auditoría, y de conformidad con el artículo 124 del Código de Procedimientos y Normas Tributarias, la Administración considera que ciertas declaraciones de renta de la entidad representada son falsas, ilegales o incompletas. En la auditoría, la Administración se entrevistó con la recurrente, y no le advirtió de que las manifestaciones por ella realizadas podrían dar lugar a algún tipo de responsabilidad penal, en su contra. Y señala además la actora que, efectivamente, tales declaraciones, que efectuó desconociendo que podrían tener dicha trascendencia, dieron lugar al traslado de cargos.

Según la recurrente, los llamados delitos tributarios pondrían en relación el Derecho penal y el Derecho tributario (“constituyen un híbrido entre el derecho penal y el derecho tributario”), por lo que, iniciadas actuaciones administrativas de esta índole, no habría de descartarse la eventualidad de un procedimiento penal. En el ordenamiento jurídico costarricense, de tales ilícitos –tras la fase administrativa– conoce el Juez Penal, y las sanciones a imponer no son de tipo pecuniario, sino penas privativas de libertad; motivo por el cual, los actos realizados durante el procedimiento administrativo, potencialmente preparatorios de la fase penal, deben respetar el derecho constitucional a no inculparse, es decir, a abstenerse de declarar en perjuicio propio. Habiéndose ello planteado a la Administración, ésta pone de manifiesto que sus actuaciones no se ven afectadas, al respecto, por las disposiciones del Código Procesal Penal y la Constitución Política, al desarrollarse dentro del ámbito propio del Derecho tributario.