

## MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 66/97 EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IMPLICACIÓN EN LOS ORGANISMOS INTERMEDIOS DE APOYO A LA INNOVACIÓN

Gloria Cano

INSTITUTO DE BIOMECÁNICA DE VALENCIA

**La percepción de subvenciones por el sujeto pasivo obliga a la aplicación de la regla de la prorrata en el cálculo de la cuota de IVA deducible.**

En la ley de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social (ley 66/97 de 30 de Diciembre) se incluían modificaciones a la ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/92) que afectan, en la liquidación del IVA, a entidades o profesionales que reciban **subvenciones**, obligándoles a aplicar la regla de la prorrata para el cálculo de la cuota de IVA deducible.

Hasta la entrada en vigor de la ley 66/1997, la ley 37/1992 del IVA sólo trataba un tipo de subvenciones, las descritas en su Artículo 78.2.3º, como integrantes de la base imponible. Las subvenciones a que se refiere el citado artículo son las directamente ligadas al precio del producto, considerándose de este tipo las que se determinan y acuerdan con anterioridad a la realización de las operaciones y se establecen en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados.

Hasta la misma fecha, **la regla de la prorrata** se aplicaba cuando un empresario o profesional realizaba, bajo la misma personalidad jurídica, diversas actividades

con distinto tratamiento en la aplicación del IVA, es decir, unas sujetas y otras exentas. La aplicación de la regla de la prorrata supone que del importe total de IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios sólo puede deducirse la cantidad que resulta de aplicarle el mismo porcentaje que las actividades sujetas representan en el total de su actividad. Es decir, que si el importe total de las actividades realizadas asciende a 1000 y las actividades sujetas a 600, solamente podrá deducirse el 60% del total del IVA soportado (Cálculo de la prorrata:  $600/1000 * 100$ ).

**Cuanto mayor sea el volumen de subvenciones respecto del total de ingresos, menor será la prorrata a aplicar en el cálculo del IVA deducible.**

Con la modificación introducida por la ley 66/97, la regla de la prorrata es de aplicación, además, cuando se perciban subvenciones de la Administración que no estando incluidas en la base imponible -según el artículo 78 de la ley 37/92- financien actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo. Esta modificación supone tratar a las actividades para las que se reciben subvenciones, como actividades exentas, incrementando el total

de ingresos -denominador de la fracción utilizada para el cálculo de la prorrata- y por lo tanto, cuánto mayor sea éste respecto del numerador, menor será la prorrata resultante y, por consiguiente, menor será el importe deducible del IVA soportado en las adquisiciones totales realizadas.

Esta modificación incide, de forma especialmente negativa, en los Organismos Intermedios de Apoyo a la Innovación y otros Centros de Investigación con personalidad jurídica propia. Los ingresos de estos centros se componen de las prestaciones de servicios a sus clientes y de las subvenciones que reciben tanto para la realización de proyectos de I+D como para actividades concretas de promoción, infraestructura, etc. Los ejemplos que a continuación se exponen demuestran la repercusión que esta nueva redacción de la ley del IVA tiene sobre tres situaciones distintas que pueden darse entre las entidades mencionadas. Para no complicar los datos se consideran todos los gastos como de explotación.

El ejemplo A podría tratarse de un centro que acaba de iniciar sus actividades o las ha iniciado recientemente, y por tanto las subvenciones recibidas son muy altas en proporción



con los ingresos facturados, sobre los que se repercute IVA. Por el mismo motivo los gastos que soportan IVA (dotaciones de infraestructura, equipamiento, mobiliario, etc.) son más altos que los de personal. En este primer ejemplo se observa que el efecto de la reforma del IVA en este Organismo provoca pérdidas por el importe del IVA soportado no deducible.

El ejemplo B pretende analizar la situación de un Centro en una fase más avanzada. La situación sigue siendo la misma que en el ejemplo anterior. Las pérdidas del ejercicio coinciden con el importe del IVA soportado no deducible como consecuencia de aplicar la regla de la prorrata.

El ejemplo C refleja una situación deseable, en cuanto a la distribución de los ingresos, en un Centro de las características que nos ocupan. Como podemos observar, aún en el mejor de los casos, los resultados positivos que se obtienen se ven minorados por la aplicación de la regla de la prorrata.

Como conclusión de los cálculos anteriores podemos afirmar que la cuota de IVA soportado no deducible se traslada directamente a gastos, minorando los resultados en la misma cantidad.

Cuanta mayor dependencia tenga un Centro de las subvenciones para su funcionamiento, y por tanto menor sea la prorrata a aplicar sobre el IVA soportado, peores resultados obtendrá. Estos efectos negativos sobre los Organismos de Investigación están siendo analizados por la Federación Española de

Entidades de Innovación y Tecnología (FEDIT) al objeto de plantear una revisión de esta reforma, en los foros adecuados, que anule estos efectos negativos sobre la inversión en I+D.

Siendo éstas las consecuencias más graves de la reforma, que esperamos se solucionen, no deja de preocupar a los gestores de estos Centros la puesta en práctica de la misma.

La urgencia con que se planteó la reforma parece ser la causa de las dudas técnicas que se plantean, comentándose a continuación las más importantes.

***Las subvenciones se imputarán en el ejercicio contable en que se perciban efectivamente.***

### **Determinación del ejercicio contable en el que se imputa la subvención.**

De acuerdo con el punto 2 del artículo 104, las subvenciones se imputarán en el ejercicio en que se perciban efectivamente.

Este criterio de imputación temporal vulnera el principio del devengo aplicado en el resto de ingresos que se imputan cuando se reconoce el derecho y no cuando se cobran. La fórmula utilizada en la reforma del IVA obliga a establecer una nueva forma de control de ingresos y cobros exclusivamente a efectos del cálculo de la regla de prorrata. No obstante y teniendo en cuenta que la Administración abona las subvenciones una vez firmada el acta de conformidad, tanto de la aplicación de los gastos como de cumplimiento de objetivos, y que el importe

propuesto puede diferir del pago real, la aplicación del principio del devengo obligaría a recalcular la prorrata real y rectificar las liquidaciones de IVA ya presentadas.

### **Tratamiento de las subvenciones de capital:**

1) En el punto 2 del artículo 104 se añade "las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes". La decisión de qué opción aplicar no es tarea fácil para el gestor, cuando de antemano es imposible conocer la prorrata que se aplicará en los siguientes ejercicios ni el volumen de IVA a soportar, datos necesarios para hacer una estimación fiable de que opción es la más beneficiosa para la empresa.

***Las subvenciones de capital podrán imputarse, a opción del sujeto pasivo, por quintas partes en el ejercicio que se perciban efectivamente y en los cuatro siguientes.***

2) Las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.



<b>Ejemplo A.</b>		ANTES REFORMA	DESPUÉS REFORMA
Ingresos por actividades sujetas	100.-		
Subvenciones	900.-		
Adquisiciones bienes y servicios	700.-		
Gastos personal	300.-		
IVA soportado	112.-		
IVA repercutido	16.-		
regla prorratea $(100/900+100)*100$	10%		
<b>IVA DEDUCIBLE</b>		112.-	11,2.-
<b>LIQUIDACIÓN IVA A HACIENDA</b>	(repercutido-deducible)	96.- (A devolver)	4,8.- (A pagar)
<b>TOTAL COBROS</b>		1016+96=1112	1016
<b>TOTAL PAGOS</b>		1112	1112+4,8=1116,8
<b>RESULTADO</b>		<b>0</b>	<b>100,8 (PÉRDIDAS)</b>

  

<b>Ejemplo B.</b>		ANTES REFORMA	DESPUÉS REFORMA
Ingresos por actividades sujetas	1000.-		
Subvenciones	1000.-		
Adquisiciones bienes y servicios	800.-		
Gastos personal	1200.-		
IVA soportado	128.-		
IVA repercutido	160.-		
regla prorratea $(1000/2000)*100$	50%		
<b>IVA DEDUCIBLE</b>		128.-	64.-
<b>LIQUIDACIÓN IVA A HACIENDA</b>	(repercutido-deducible)	32.- (A pagar)	96.- (A pagar)
<b>TOTAL COBROS</b>		2160	2160
<b>TOTAL PAGOS</b>		2160	2128+96=2224
<b>RESULTADOS</b>		<b>0</b>	<b>64 (PÉRDIDAS)</b>

  

<b>Ejemplo C.</b>		ANTES REFORMA	DESPUÉS REFORMA
Ingresos por actividades sujetas	3000.-		
Subvenciones	1000.-		
Adquisiciones bienes y servicios	1600.-		
Gastos personal	2200.-		
IVA soportado	256.-		
IVA repercutido	480.-		
regla prorratea $(3000/4000)*100$	75%		
<b>IVA DEDUCIBLE</b>		256.-	192.-
<b>LIQUIDACIÓN IVA A HACIENDA</b>	(repercutido-deducible)	224.- (a pagar)	288.- (a pagar)
<b>TOTAL COBROS</b>		4480	4480
<b>TOTAL PAGOS</b>		4280	4056+288=4344
<b>RESULTADOS</b>		<b>200 (BENEFICIOS)</b>	<b>136 (BENEFICIOS)</b>

En este caso se plantean dudas sobre acerca de a qué tipos de subvenciones de capital se aplica esta norma, quién ha de fijar los "determinados bienes y servicios", y, por otro lado, si la deducción se aplicará a la cuota soportada en la compra de los "determinados bienes o servicios" o al conjunto de cuotas soportadas por la "operación sujeta y no

exenta del impuesto" que se subvenciona.

La entrada en vigor de la ley con fecha 1 de Enero de 1998 permite que pueda aplicarse la regla de la prorratea resultante de la situación de la empresa en el año anterior o continuar como hasta la fecha. La regularización tiene que hacerse en la liquidación anual, es decir, enero de 1999. En este intervalo de

tiempo deberían aclararse, por la autoridad tributaria competente, las dudas y lagunas surgidas a raíz de esta reforma.

Las implicaciones que la aplicación de esta reforma tiene sobre la política de investigación y transferencia de tecnología aplicada en España es una cuestión que deben plantearse los responsables políticos.

□