



ESTUDIOS

■ **Las entidades sin fines lucrativos de la ley 49/2002 y el Impuesto sobre el Valor Añadido**

■ Rosario Pallarés Rodríguez

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Granada.
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Justificación
2. Exenciones
3. Tipos impositivos
4. A modo de comunicación

I. Justificación

El objetivo de este trabajo es reflexionar sobre la fiscalidad en el IVA de las entidades sin ánimo de lucro. Surge el planteamiento de este análisis a raíz del estudio de la fiscalidad de estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades¹. Puesto que son entidades que están persiguiendo actividades de interés general, conviene otorgarle un tratamiento beneficioso en cuanto a su tributación se refiere. Por ello, la Ley 30/1994 empezó a contemplar una fiscalidad favorable para estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades, aunque si bien todavía no suficiente. Se avanza con la Ley 49/2002, en la que ya se declaran exentas en el Impuesto sobre Sociedades todas las rentas que estas entidades obtengan, a excepción únicamente de las rentas empresariales no excepcionadas.

Pero si estas entidades no han de tributar nada en el Impuesto sobre Sociedades, ocurre justamente lo contrario en el IVA, donde si la actividad se declara exenta, no tendrán que repercutir IVA pero habrán soportado un IVA en las adquisiciones de bienes y servicios necesarios para desarrollar su objeto social que no podrán deducir en este impuesto, pero es que tampoco en el Impuesto sobre Sociedades ya que no tendrán que tributar por ello. El olvido de la Ley 49/2002 del IVA hace que, por ejemplo, una renta empresarial tenga carácter de exenta en el Impuesto sobre Sociedades: renta neta, es decir, ingresos menos gastos, sin incluir, en principio, el IVA ni en las entregas de bienes que realice la entidad ni en las adquisiciones que haya realizado, puesto que el impuesto es neutral y éste se deduce en la declaraciones del impuesto sobre el valor añadido. Ahora bien, si la entrega de bien se declara exenta en el IVA, esto supone que, la entidad no repercutirá el IVA, pero por otro lado, habrá soportado IVA en las adquisiciones, y ahora sí, este IVA supone un mayor valor del importe de la adquisición, que no puede ser deducido en el IVA, pero que tampoco podrá ser deducido en el Impuesto sobre Sociedades al encontrarse esta renta exenta.

Con ello el IVA soportado se convierte en una tributación necesaria, o dicho de otro modo, en una "tributación mínima", muy similar a la que existía en el Impuesto sobre Sociedades regulado por la Ley 61/1978 y afortunadamente superado con la Ley 43/1995.

La finalidad que perseguimos con este trabajo es ver si existe alguna posibilidad de evitar esta contradicción.

En la Ley 49/2002, que regula el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, sobre todo, se contempla el régimen especial aplicable a este tipo de entidades en el Impuesto sobre Sociedades, régimen que recoge la exención al Impuesto sobre Sociedades de la mayoría de las rentas que obtengan, pudiendo, incluso llegar a la exención total, en determinadas circunstancias y con el cumplimiento de unos requisitos. También, y por lo que a la fiscalidad de estas entidades se refiere, se mencionan otros beneficios fiscales que este tipo de entidades pueden obtener en los tributos locales o en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos

¹ En profundidad, véase por todas, la monografía de Pallarés Rodríguez, R. y otros titulada *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*. Ed. Aranzadi, 2004.

Jurídicos Documentados. Sorprende, y mucho, que esta ley no recoja ninguna mención al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando, necesariamente este impuesto se verá implicado en las entregas de bienes o prestaciones de servicios que estas entidades realicen. Esto es justamente lo que me ha llevado a plantearme este trabajo en aras a ver si es posible una armonización en este tema.

El efecto que se produce, a mi entender, es lo que se quería evitar. Esta reforma pretende favorecer la fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro justamente por el interés general que persiguen. Lo que se logra es mejorar la fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades y en los tributos locales, pero perjudicar la fiscalidad en el IVA. Habría que buscar un cierto equilibrio si se quiere lograr que estas entidades tengan una fiscalidad adecuada, en tanto que son entidades que cumplen con intereses de carácter general, que hay que proteger y que incentivar. Esta es la finalidad que se persigue con este trabajo.

Los aspectos sobre los que hemos reflexionado se refieren a la exención y a los tipos impositivos en el IVA, como elementos que alcanzamos a ver como más importantes en esta materia.

La posición que al final mantengamos deberá no contradecir la armonización europea del IVA. Es evidente que el Impuesto sobre el Valor Añadido no es un impuesto meramente nacional en el que el Estado español sea plenamente autónomo para llevar a cabo la regulación del mismo, sino que, lógicamente, tendrá que cumplir con las Directivas Comunitarias del IVA.

2. Exenciones

Las exenciones que se recogen en nuestra Ley del IVA, Ley 37/1992, se clasifican, a su vez, en, como ya es de todos conocido, exenciones plenas y exenciones limitadas. Las que tienen el carácter de plenas permiten la deducción del IVA soportado, mientras que las llamadas limitadas no lo permiten. Justamente son éstas las que presentan los problemas de incumplimiento de la neutralidad del impuesto. Y son éstas las que afectan a las entidades sin ánimo de lucro. Las exenciones limitadas, precisamente recogen entregas de bienes y prestaciones de servicios que se quieren proteger; pero no al sujeto que los realiza sino al destinatario de estas entregas de bienes y prestaciones de servicios. Esto es lo que permite que pueda haber esta contradicción entre la fiscalidad en el Impuesto sobre Sociedades y en el IVA en relación con las entidades sin ánimo de lucro.

El artículo 13 de la Sexta Directiva (77/388/CEE, de 17 de mayo) recoge, en el apartado A, las exenciones a favor de ciertas actividades de interés general. Estas actividades son las que, con habitualidad, desarrollarán entidades sin fines lucrativos. Esta exención se contempla para que cada uno de los Estados miembros eximan la tributación en el IVA de determinadas actividades de interés general, en las condiciones que ellos fijen con la finalidad de evitar todo posible fraude, evasión o abuso.

Entre estas actividades, el artículo 13 de la mencionada Directiva enumera las siguientes:

1. Prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para éstos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos.
2. Prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social.
3. Prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social.
4. La educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca que tienen fines comparables.
5. Prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica² o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.
6. Determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física³.

² La sentencia de 21 de marzo de 2002 (Asunto C-267/00) delimita la exención aquí planteada, y en tal sentido, el Tribunal entiende que el carácter filantrópico que se exige para la exención se refiere al órgano, con el fin de distinguir entre las actividades de empresas mercantiles y la de los Organismos que no tienen como objetivo generar beneficios; es decir, que las personas que participan en la gestión no tengan intereses económicos propios en sus resultados a través de una distribución de beneficios o cualquier otro interés económico, aunque sea indirecto. Y esa falta de interés económico sólo se refiere a las personas directamente vinculadas a la gestión y administración y no al conjunto de personas que de una forma u otra, trabajan a título oneroso en la administración, de forma que por esto no se pierda la exención. (En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 60, 2003, pp. 218-224).

³ La sentencia de 21 de marzo de 2002 (Asunto C-174/00) delimita el alcance que ha de darse a este apartado de la Sexta Directiva. En particular son tres las cuestiones que se plantean. Una primera, que si la exención de determinadas prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte facilitadas por organismos sin fin lucrativo, a las personas que realizan deporte o la educación física y concretamente si, para que se trate de organismos sin fin lucrativo deben tenerse en cuenta sólo las prestaciones relacionadas en el apartado, o también aquellas otras que presta el organismo y por las cuales percibe una retribución de terceros, independientemente de las cuotas que recibe de los socios. A esto el Tribunal contesta que la exención no se otorga en función de las prestaciones que realiza sino en función de la naturaleza del organismo, y cuando actúa en aras de ese interés público se le reconoce la exención.

La segunda cuestión relativa al carácter de las cuotas de los socios no la desarrollamos por no interesar en este trabajo.

Y la tercera, si el organismo pierde o no su fin lucrativo, aun cuando pretenda obtener sistemáticamente superávit, a lo que el Tribunal contestó que no, siempre que se destinen a la ejecución de las prestaciones del organismo, y no a la distribución entre los socios en concepto de ganancias (En *Revista Técnica Tributaria*, núm. 60, 2003, pp. 212-218).

7. Determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro.

En el apartado 2 de este mismo artículo, la Sexta Directiva permite que los Estados miembros puedan condicionar el disfrute de la exención a las entidades que no sean de derecho público, al cumplimiento de alguno o de varios de los siguientes requisitos:

- Estas entidades no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas.
- Deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación.
- Deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al IVA.
- Las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

La Sexta Directiva, como acabamos de decir, contempla la exención de las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para éstos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza legalmente reconocidos. La normativa española acoge esta exención en el artículo 20. Uno 2º de la LIVA en los siguientes términos: "Prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas, considerándose como tales las de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria, realizadas por entidades de derecho público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados o comunicados".

Como puede observarse la normativa española no sigue estrictamente a la Directiva, ya que la normativa comunitaria, para que gocen de esta exención los centros privados deben realizar la actividad en condiciones sociales comparables a las de los organismos de Derecho Público, mientras que la LIVA simplemente hace depender la

misma a que estas entidades se encuentren bajo el régimen de precios autorizados o comunicados⁴.

La LIVA, por otro lado, concreta que este beneficio fiscal no es aplicable en los siguientes casos⁵:

- Entrega de medicamentos para ser consumidos fuera de establecimientos de hospitalización o asistencia sanitaria. Siguiendo el tenor literal de esta norma, la exención no cabría en el supuesto de un enfermo, que ya no precisa hospitalización, pero sí continuar con medicación, si se le suministran estos medicamentos para que se los tome en su casa, no gozaría de la exención, mientras que si se le mantiene en el centro hospitalario únicamente para que termine el tratamiento sí quedaría exento. No nos parece muy lógica esta opción.
- Servicios de alimentación y alojamiento prestados a personas distintas de los destinatarios de los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y de sus acompañantes. No cabe, por tanto, la exención de los servicios efectuados por bares abiertos al público en general, aunque estén dentro del centro hospitalario (Resolución de la DGT de 21 de julio de 1986). Tampoco si se trata de servicios prestados a los establecimientos hospitalarios, como tampoco los servicios de cocina y preparación de comidas, distribución y servicio de comidas, servicio de bar, y aseo y limpieza de las habitaciones, cuando los mismos se prestan a establecimientos hospitalarios o a los clientes de los centros hospitalarios por empresas diferentes a esos centros (Resolución de la DGT de 20 de noviembre de 1986).
- Servicios veterinarios. No cabe la exención aquí porque la misma está destinada al cuidado y tratamiento hospitalario o asistencial de personas, no de animales.
- Arrendamientos de bienes llevados a cabo por los centros hospitalarios. No goza de exención, por tanto, la cesión de uso mediante precio de quirófanos, consultas, scanner y demás instalaciones sanitarias a facultativos para que éstos las utilicen para prestar sus servicios médicos (Resolución de la DGT de 21 de mayo de 1987).

El artículo 7 de la Ley 49/2002, precepto que recoge las explotaciones económicas exentas en el Impuesto sobre Sociedades realizadas por entidades sin fines lucrativos, expresamente enumera la explotación económica derivada de la prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, con las actividades complementarias, como entregas de

⁴ Véase a Checa González, C.: *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones en operaciones interiores*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1998, pp. 80 y ss.

Precisamente por no realizarse la actividad bajo el supuesto de precios autorizados o comunicados, no cabe la exención en los siguientes supuestos: servicios de adelgazamiento prestados por clínicas o institutos (Resolución de la DGT de 14 de septiembre de 1986). No cabe tampoco la exención para los servicios de colocación de aparatos sanitarios en el domicilio de los pacientes, manteniéndolos en buen estado de funcionamiento, cuando el prestador de dichos servicios no asuma la vigilancia clínica o atención médica (Resolución de la DGT de 6 de noviembre de 1986).

⁵ Véase a Checa González, C.: *IVA: Supuestos de no sujeción...*, op. Cit., pp. 82-85.

alimentos, o servicios de alimentación, alojamiento y transporte⁶. Ello quiere decir que esta actividad se encuentra exenta en el Impuesto sobre Sociedades, con la consecuencia lógica de que el beneficio o pérdida que pueda obtener no se incluye en la base imponible de este impuesto. De este modo, no es deducible ningún gasto relacionado con el ejercicio de esta actividad, por tanto, si esta actividad se encuentra exenta de IVA, no habrá repercutido IVA en la prestación del servicio pero sí habrá soportado IVA en las adquisiciones de bienes. Este IVA no debe ser considerado como un gasto cualquiera, sino que se trata del pago de un tributo, en particular de un impuesto, un impuesto que se establece neutral para el empresario o profesional. En este caso, lógicamente deja de ser neutral ya que no lo puede recuperar en la liquidación del IVA, al tratarse de una actividad exenta; pero tampoco lo recupera en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, la otra vía posible, ya que la renta se encuentra exenta. Así, como decíamos, en la justificación, el IVA se convierte en una tributación mínima. La coordinación entre el IVA y el Impuesto sobre Sociedades, en esta materia, no se ve.

En un segundo lugar, hemos indicado que la Sexta Directiva recoge la exención de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social.

Es el apartado 7º del artículo 20 Uno de la LIVA el que recoge, en el ámbito español, esta exención. Así están exentas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, para el cumplimiento de sus fines específicos, realice la Seguridad Social, directamente o a través de sus entidades gestoras o colaboradoras, siempre bajo estas condiciones:

- No se perciba contraprestación alguna de los adquirentes de los bienes o de los destinatarios de servicios distintas de las cotizaciones a la Seguridad Social.
- No alcanza la exención a las entregas de medicamentos o de material sanitario realizadas por cuenta de la Seguridad Social.

En tercer lugar, hemos mencionado la exención que la Sexta Directiva contempla para las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud, realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro reconozca su carácter social⁷. Esta exención que recoge la Sexta Directiva puede ser agrupada bajo el título de actividades de asis-

⁶ Véase a Pallarés Rodríguez, R.; González Quintana, M^a. J.; Rodríguez Ariza, L. y Carrasco Díaz, D.: *Las Asociaciones: Régimen Contable y Régimen Fiscal*, op. Cit., p. 172.

⁷ La utilización del término "organismo" viene a excluir del disfrute de esta exención a las personas físicas. Discriminar el tratamiento fiscal aplicable a los sujetos pasivos del impuesto amparándose exclusivamente en la forma jurídica que adopten para el desarrollo de la actividad supone una quiebra injustificada del principio de neutralidad del impuesto. Véase a Ramírez Gómez en *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IVA. Estudio sistemático e incidencia en la regulación española del impuesto*. Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, citada por Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 115.

tencia social⁸. Por asistencia social hemos de entender, tal y como lo ha establecido la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales, en su informe de 23 de junio de 1995, "el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadictos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social"⁹.

El apartado 8 del artículo 20 Uno de la LIVA contempla esta exención, en la que se incluyen las siguientes prestaciones de servicios de asistencia social:

- La protección de la infancia y de la juventud (rehabilitación y formación de niños y jóvenes, asistencia a lactantes, custodia y atención a niños menores de seis años, realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas a favor de personas menores de veinticinco años.
- Asistencia a la tercera edad.
- Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.
- Asistencia a minorías étnicas.
- Asistencia a refugiados y asilados.
- Asistencia a transeúntes.

⁸ El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en sentencia de 10 de septiembre de 2002, ahondando en el concepto de asistencia social, ha afirmado lo siguiente: "la dependencia puede ser física o económica. Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión que los servicios de asistencia personal básica y de asistencia en las tareas domésticas prestados por un servicio de asistencia ambulatoria a personas dependientes física o económicamente constituyen prestaciones de servicios directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social, a efectos del artículo 13, parte A, apartado 1, letra g), de la Sexta Directiva", lo que nos lleva a la conclusión que no puede excluirse per se del ámbito de la exención las prestaciones de servicio de asistencia a la tercera edad cuando éstas son objeto de retribución por el propio receptor del servicio, debiendo tenerse en cuenta a estos efectos si efectivamente existe o no un determinado estado carencial, y que puede ser distinto del estrictamente económico, por ejemplo de orden físico, psicológico, etc.

⁹ Recogida en la Resolución de 3 de agosto de 1995, citada por Checa González, C.: *LVA: Supuestos de no sujeción y exenciones...*, op. Cit., p. 105. Además se indica, en la mencionada Resolución que recoge este autor; que no tienen carácter de actividades de asistencia social los servicios de redacción de informes e historias sociales, los servicios de consulta y asesoramiento sobre recursos sociales privados y públicos, los servicios de redacción de programas y proyectos y los servicios de tramitación de documentos, autorizaciones administrativas y otras actividades relacionadas con servicios sociales, ya que el contenido de los mismos no consiste en la atención directa de los estados de necesidad u otras carencias de determinados colectivos de personas.

Más recientemente también se ha recogido este parecer en la Resolución del TEAC de 13 de octubre de 2004, añadiéndose lo siguiente: Del concepto de asistencia social no se puede "excluir "per se" del ámbito de la exención a las prestaciones de servicio de asistencia a la tercera edad cuando éstas son objeto de retribución "privada", porque lo que resulta esencial a dicho concepto es la existencia de un estado de necesidad u otro tipo de carencias, y que son propias de determinados colectivos, que no han de ser forzosamente de orden económico, y que precisamente exigen la realización de determinadas actividades tendente a paliar tal estado carencial".

- Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.
- Acción social comunitaria y familiar¹⁰.
- Asistencia a ex - reclusos.
- Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- Cooperación para el desarrollo.

La enumeración que realiza la LIVA, en este aspecto, no puede ser más que meramente abierta, nunca taxativa, ya que las actividades sociales pueden manifestarse en múltiples aspectos, siendo imposible enumerarlas todas¹¹.

Esta exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios prestados por entidades de derecho público o establecimientos privados de carácter social, con medios propios o ajenos. No alcanza, por tanto, a los servicios que se realicen para estas entidades.

Además hay que tener presente que son entidades de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos:

- Que carezcan de finalidad lucrativa y dediquen, en su caso, los beneficios al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza¹².
- Que los cargos de presidente, patrono o representante legal sean gratuitos y carezcan de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

¹⁰ La Resolución de 21 de noviembre de 1986 especificó que el concepto de acción social comunitaria y familiar supone la intervención de los Servicios Sociales, en una comunidad concreta y orientada a las familias que la integran para informar y asesorar sobre los recursos y medios de que dispone la sociedad para atender a las necesidades sociales de una forma integral; a la vez que impulsar asociaciones y organizaciones que animen y promuevan el desarrollo de la comunidad en la prevención de la marginación social y la inserción social en los procesos de inadaptación, llevando la ayuda a domicilio o a través de centros de día, residencias, viviendas tuteladas. Checa González, C.: *IVA: Supuestos de no sujeción y exenciones ... op. Cit.* P. 106.

¹¹ Véase la Sentencia del TSJ de Cataluña de 28 de abril de 1994, citada por Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 107.

¹² Hay que aclarar, en este sentido, que las Cajas de Ahorros no son entidades de carácter social puesto que si bien dedican parte de sus beneficios a obras sociales, no son entidades sin finalidad lucrativa puesto que se constituyen para llevar a cabo una actividad económico financiera con el objetivo empresarial de obtención continuada de beneficios (Circular 1/1988, de 4 de marzo, de la DGT, recogida por Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 110).

El TS, en cambio, ha sido menos riguroso en este aspecto, y así, en la Sentencia de 11 de abril de 1995, indica que "la mera existencia de beneficios no es incompatible con la ausencia de finalidad lucrativa, (por lo) que en las Cajas de Ahorros es posible la coexistencia de actividades altruistas y benéficas con otras que no lo sean, por lo que, en consecuencia, es factible decretar la exención en el IVA, si bien de forma limitada en las primeras, y previo reconocimiento supeditado a la justificación de las condiciones que la fundamentan", en Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 112.

Esta exención no es automática sino que ha de ser solicitada su reconocimiento a la AEAT en cuya circunscripción territorial esté situado el domicilio fiscal de la entidad o establecimiento, concretando el artículo 6 del Reglamento del IVA que ese reconocimiento surte efectos respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha de la solicitud, quedando la eficacia condicionada a la subsistencia de los requisitos que hayan fundamentado el carácter social de la entidad o del establecimiento.

También esta actividad se encuentra recogida en el artículo 7 de la Ley 49/2002, por lo que estará exenta del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, hay diferencia con respecto a la actividad de prestación de servicios hospitalarios. En este último caso, la exención en IVA no es automática, por lo que si no se solicita su reconocimiento, la actividad estará sujeta a IVA y el IVA soportado será entonces deducible de la liquidación del IVA correspondiente. Así el IVA no supone una tributación necesaria o mínima. Podemos afirmar, entonces, que sí hay coordinación entre el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, pero siempre y cuando la entidad no haya solicitado el reconocimiento de esta exención en IVA. En caso contrario, estamos como en el supuesto de prestación de servicios hospitalarios.

Y en cuarto lugar, la Sexta Directiva recoge la exención a favor de la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por entidades de derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos¹³ a los que el Estado miembro reconozca que tienen fines comparables.

La LIVA contempla esta exención en el apartado 9º del artículo 20. Uno, en los siguientes términos: "La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional realizadas por entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades". El Reglamento considera como centros educativos que tienen esta condición aquéllos cuya actividad esté reconocida o autorizada por el Estado, las Comunidades Autónomas u otros Entes públicos competentes en la materia (art. 7 del Reglamento).

Como las competencias en materia de educación han sido transferidas a las Comunidades Autónomas, la aplicación de esta exención no debe ser distinta en unas y en otras por los diferentes requisitos que puedan establecer las respectivas Comunidades Autónomas, ya que ello iría en contradicción con el principio de neutralidad del impuesto. Por ello, en la Resolución de la DGT de 5 de marzo de 1993 se aclara que "debe considerarse que el requisito del previo reconocimiento o autorización del centro de enseñanza sólo puede condicionar la exención de los servicios prestados por el mismo cuando dicho centro radique en una Comunidad Autónoma cuya legislación aplicable exija el previo cumplimiento del mencionado requisito.

¹³ Como ya hemos dicho en otro lugar, al hacerse referencia a "organismos" ello implica que se aplica a personas jurídicas, no a personas físicas. Nos remitimos, por tanto, a la crítica que hicimos entonces.

En aquellas otras cuya legislación no lo exija, el problema debe resolverse en atención a la clase o naturaleza de las actividades desarrolladas por el centro en cuestión, de forma que dicho centro se considerará autorizado o reconocido, a efectos del IVA, cuando sus actividades sean única o principalmente enseñanzas incluidas en algún plan de estudios que haya sido objeto del mencionado reconocimiento o autorización, bien sea por la legislación de la propia Comunidad o por la del Estado que resulte aplicable¹⁴.

Esta exención no se aplica, siguiendo el tenor de la LIVA, a las siguientes operaciones:

- Servicios relativos a la práctica del deporte, prestados por empresas distintas de los centros docentes, no entendiéndose, en ningún caso, aquí comprendidos los servicios prestados por las Asociaciones de Padres de Alumnos vinculadas a los centros docentes. Así no cabría la aplicación de la exención para los servicios de preparación física prestados por un gimnasio o los servicios referentes a la práctica de la hípica.
- Las de alojamiento y alimentación prestadas por Colegios Mayores o Menores y residencias de estudiantes.
- Las efectuadas por escuelas de conductores de vehículos.
- Las entregas de bienes efectuadas a título oneroso. De este modo no estarían exentos los servicios de confección de comidas, suministro de alimentos, transporte o alojamiento efectuados por terceras personas a quienes, a su vez, presten servicios docentes o educativos exentos del IVA (Resolución de la DGT de 10 de febrero de 1986); o tampoco las ventas de un programa informático realizadas en el marco de un curso impartido por una sociedad (Resolución de la DGT de 12 de abril de 1996).

Igualmente el artículo 7 de la Ley 49/2002 también recoge la exención en el Impuesto sobre Sociedades para esta actividad económica. Sirven, asimismo, los comentarios que hemos hecho con anterioridad respecto del IVA como tributación mínima o necesaria.

Seguidamente la Sexta Directiva menciona la exención a favor de las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con ellas, por organismos sin fin lucrativo que persigan objetivos de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filosófica, filantrópica o cívica, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia.

En el ámbito español, el artículo 20. Uno 12º de la LIVA declara la exención para las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas realizadas por organismos o entidades legalmente reconocidas que no tengan finalidad lucrativa, incluyendo a los Colegios Profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones Patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades referidos, cumpliendo las siguientes condiciones:

- Se efectúen las mismas directamente a sus miembros, y para la consecución de sus finalidades específicas.

¹⁴ Recogida en Checa González, C.: *Op. Cit.*, pp. 116-117.

- No se perciba de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos. Así cabe la exención para las entregas de revistas, impresos o libros a los miembros colegiados, con carácter accesorio a las prestaciones de servicios específicos del Colegio Profesional, sin contraprestación distinta de las cotizaciones estatutariamente establecidas (Resolución de la DGT de 31 de marzo de 1986¹⁵). Cuestión contradictoria es si la entrega de impresos de certificados médicos, de cuyo pago los Colegios Profesionales obtienen una participación estaría o no exenta de IVA. La Resolución de la DGT de 5 de junio de 1991 indicaba que no, pero la sentencia del TSJ de Navarra de 3 de junio de 1992 indicaba justo lo contrario¹⁶. Y siguiendo la Resolución de la DGT de 5 de marzo de 1997 la exención también alcanza a los servicios prestados por el Colegio Oficial de Aparejadores y arquitectos Técnicos de Madrid, que se financian mediante la denominada cuota de "intervención profesional", consistentes en un porcentaje de los honorarios que resultan de las tarifas aplicables.
- Y los objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica¹⁷. La Sexta Directiva menciona, además, los objetivos de naturaleza filosófica.

De todos estos objetivos son los de naturaleza cívica los que han planteado mayor complejidad. El Tribunal Económico Administrativo empezó manteniendo una postura restrictiva en este aspecto, llegando a afirmar que cabe entender "en nuestro Derecho como objetivos de naturaleza cívica los que tienden a solidarizar intereses comunes en beneficio de la colectividad, y no el interés particular de un determinado grupo constituido en asociación de carácter mutual". En la Resolución de 25 de mayo de 1995 afirmó: "Para definir el concepto de naturaleza cívica, no podemos fundamentarnos en el de asociación de utilidad pública (...), que nos llevaría a subsumir el concepto de objetivos cívicos como entidades declaradas de utilidad pública; que, a los efectos de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, es posible encontrar una referencia precisa del concepto de naturaleza cívica en el Derecho comparado de los países de la Comunidad Económica Europea (...), concretamente, en las legislaciones fiscales del Reino Unido y Francia, en las que se califican como cívicos los objetivos que tienden a alcanzar intereses generales protegidos por la Ley con un trato de favor en atención a que dan mayor cohesión al tejido social¹⁸".

¹⁵ En Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 124.

¹⁶ Véase más extensamente este tema en Checa González, C.: *Op. Cit.*, pp. 127-128.

¹⁷ Objetivos de naturaleza cívica no pueden confundirse con asociación de utilidad pública, sino que son los que tienden a alcanzar intereses generales protegidos por la Ley con un trato de favor en atención a que dan mayor cohesión al tejido social, es decir, los que tienden a solidarizar intereses comunes en beneficio de la colectividad y no el interés particular de un determinado grupo constituido en asociación. Este carácter cívico es el que usualmente se alega. Véase más extensamente esta cuestión en Checa González, C.: *Op. Cit.*, pp. 127-140.

¹⁸ Recogida por Blázquez Lidoy, A.: "La exención en el IVA del artículo 20. Uno. 12 y las actividades de naturaleza cívica (Comentario a la Sentencia del TS de 15.07.2002)", *Revista de Estudios Financieros*, núm. 240, 2003, pp. 198-199. De esta interpretación siguieron numerosas Resoluciones negando el carácter de cívico a innumerables asociaciones, entre otras, a una asociación cuyo objetivo estaba constituido para la promoción, desarrollo y práctica del deporte de caza, o una asociación filatélica (p. 199).

Blázquez Lidoy entiende, no obstante, que del concepto que emplean las legislaciones del Reino Unido y Francia no se deriva la consecuencia que extrae el TEA. Los intereses generales protegidos por la ley porque dan mayor cohesión al tejido social no tienen por qué excluir los intereses particulares de grupos de personas, poniendo como ejemplo, una asociación que se crea para enfermos del riñón, lógicamente beneficiará principalmente a estos enfermos para que su propia situación personal mejore, pero, como consecuencia, la de todos los afectados, sean o no asociados, también pueden resultar beneficiada¹⁹.

Más recientemente, el TS, en sentencia de 15 de julio de 2002, abre la exención a todas aquellas asociaciones que además de buscar su propio interés particular traten, por extensión, de beneficiar a la colectividad²⁰.

Esta exención no opera de manera automática, sino que ha de ser reconocida por la AEAT²¹. Las consideraciones que hicimos con anterioridad a este mismo aspecto respecto de las entidades o establecimientos privados de carácter social tienen la misma aplicación aquí.

En relación con esto último, y como ya hemos tenido la ocasión de comprobar, un aspecto muy importante es si la exención en el IVA es o no renunciable²². Es decir, primero la ha de solicitar el sujeto pasivo para que pueda ser reconocida por la AEAT, pero después, ¿puede el sujeto pasivo solicitar la renuncia a la misma para que se coloque en la situación como si no la hubiera solicitado?. La Resolución del TEAC de 28 de julio de 2004 se refiere a este tema. En ella un Colegio Profesional solicitó esta exención que le fue reconoci-

¹⁹ Blázquez Lidoy, A.: "La exención en el IVA...", *op. Cit.*, pp. 199-200.

²⁰ En concreto afirma: "la Asociación de Amigos del Ferrocarril de Barcelona –conforme a sus estatutos- tiene una finalidad primordial de divulgación de los aspectos históricos, sociales, económicos, técnicos y humanos del ferrocarril y del transporte público en general, urbano e interurbano, de la que derivan los demás a los que no puede negarse su carácter cívico, sin que éste desaparezca por el hecho de que sean los socios los más directamente beneficiados o favorecidos por las actividades de la Asociación, pues ésa es una nota consustancial a todas y por ello no se extingue el beneficio general que la Sociedad obtiene con la evidente acción cultural que producen". En Blázquez Lidoy, A.: *op. Cit.*, p. 202.

²¹ Las exenciones rogadas, como es ésta, son renunciables. Véase, a este respecto, el informe que redactó Arias Velasco, en octubre de 1997, titulado "Las exenciones rogadas del IVA son renunciables (Resoluciones del TEAC de 8 de junio de 1995 y 13 de marzo de 1997)", AEAF. Se apoya este autor en el artículo 6.2. del Código Civil: "La exclusión voluntaria de la ley aplicable y la renuncia a los derechos en ella reconocidos sólo serán válidas cuando no contraríen el interés o el orden público ni perjudiquen a terceros". De donde se deduce *a contrario sensu* que son renunciables los derechos cuando la renuncia no sea contraria al interés público ni perjudique a terceros.

En sentido contrario, hay quienes opinan que la renuncia a una exención sólo será posible si la ley reguladora de tal beneficio así lo contempla. La Ley 37/1992, sólo prevé la posibilidad de renuncia a las exenciones recogidas en los números 20º, 21º y 22º, del apartado 1, del artículo 20, y no procede para la contemplada en el apartado 12º, aunque para éste la Ley requiera de una previa autorización, autorización que la Ley exige en uso de las facultades que el artículo 13 a. 1 de la Sexta Directiva le otorga a la ley española. Esta autorización sólo tiene el sentido de comprobación por la Administración de que se cumplen los requisitos establecidos por la Ley para disfrutar del beneficio fiscal, dado el carácter obligatorio, no voluntario, de esta exención (Consulta número 2013, de 01 de diciembre de 2003, recogida en la *Revista de Derecho Financiero*, núm. 270, 2004, p. 196).

²² El comentario que vamos a realizar sobre si cabe o no renuncia a la exención en IVA sería aplicable a todos aquellos supuestos en los que la LIVA no contempla la aplicación automática de la exención sino a través de la solicitud del sujeto pasivo y reconocimiento por parte de la Administración Tributaria.

da el 18 de febrero de 1986 y el 30 de diciembre de 2003 manifiesta su propósito de renunciar a la misma, siéndole denegada el 6 de febrero de 2004, entendiendo la Delegación de la AEAT que esta exención no es renunciabile. El TEAC le da la razón al sujeto pasivo, opinión que comparto, ya que entiende, en el fundamento de derecho segundo, que “ante la ausencia de una norma que regule expresamente la renuncia a la exención a que se refiere el artículo 20. Uno. 12º de la LIVA, es preciso acudir a lo que se previene en el artículo 6.2. del Código Civil, a cuyo tenor la renuncia a los derechos reconocidos en la ley sólo será válida cuando no contrarie el interés o el orden público ni perjudique a terceros”.

Se descarta, por evidente, que la renuncia se oponga al interés o el orden público, por lo que la cuestión a dilucidar se centra únicamente en el perjuicio a terceros. “En el caso presente, por medio de la renuncia, si ésta fuese admitida, la entidad estaría en la misma situación que si no hubiese solicitado su reconocimiento, y es evidente que en tal situación no se estarían violentando ni el interés público ni los intereses de terceros; lo primero, porque en caso contrario sería la norma la que hubiera establecido su aplicación automática y lo segundo, porque es la propia dinámica del Impuesto la que vela por el respeto a su neutralidad. En otras palabras, la renuncia a la exención reconocida es equiparable a su no solicitud”.

Esta prestación de servicios, que acabamos de ver que en el IVA la exención no es automática, no se encuentra expresamente contemplada en el artículo 7 de la Ley 49/2002. Ello quiere decir que no se trataría de una explotación económica, en principio, exenta del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el IVA soportado no deducible si la actividad está exenta en el IVA, sí sería deducible, como mayor importe de la adquisición correspondiente, en la liquidación que la entidad sin fin lucrativo realice por el Impuesto sobre Sociedades.

Por último, en relación con la exención que la Sexta Directiva contempla para las prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física, la normativa española la recogió en el artículo 20. Uno, 13º, de la LIVA, en unos primeros momentos de tal manera que resultó incompatible con la Sexta Directiva, por lo que el Reino de España fue condenado, de manera explícita en virtud de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de mayo de 1998, ya que condicionaban la exención de los servicios prestados a los socios por los clubs y entidades deportivas a que las cuotas de entrada y periódicas no sobrepasaran determinados límites cuantitativos²³. En esta sentencia, el Tribunal entendió que la normativa española introducía limitaciones a la exención incompatibles con el tenor de la Sexta Directiva.

²³ Arias Velasco, J.: “El proceso de armonización fiscal en los impuestos indirectos. Evolución histórica y situación actual”, en *El IVA español: perspectivas y valoración del proceso de armonización fiscal*. Monografías AEA, núm. 14, 1999, p. 51.

En este sentido, la Sexta Directiva reconoce que los Estados miembros puedan subordinar, caso por caso, la concesión de la exención a favor de ciertas actividades de interés general a organismos que no sean de Derecho público, al cumplimiento de una o varias de las condiciones siguientes:

- Los organismos no deberán tener por objeto la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en ningún caso los posibles beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas.
- Deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por personas interpuestas, ningún interés directo ni indirecto en los resultados de la explotación.
- Deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados o, por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al IVA.
- Las exenciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de la competencia en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al IVA.

La normativa española, al contemplar esta exención, lo hace de una manera incondicional para los servicios prestados por Entidades de Derecho Público, Federaciones Deportivas, el Comité Olímpico Español o Comité Paralímpico Español, pero no para las entidades privadas, por ejemplo, los clubes deportivos, para los que exige el cumplimiento de unos requisitos subjetivos y de otros requisitos objetivos (la cuota de entrada o periódica no sobrepase una determinada cantidad exigida por la ley). Es este requisito objetivo el que contradice la normativa comunitaria, porque las condiciones que impone la normativa española afectan al propio contenido de la exención, cosa no permitida, en estos términos, por la Sexta Directiva²⁴.

De este modo, la normativa española hubo de modificar la regulación de esta exención. Así, el artículo 4. Dos de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre cumple con la sentencia, y por tanto, la norma española empieza a respetar la Sexta Directiva en este aspecto. En concreto el tenor de este artículo es el siguiente: "Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas²⁵ y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

²⁴ Véase el comentario a esta sentencia en Jiménez Compaired, I.: "La exención de determinadas prestaciones relacionadas con la práctica del deporte en el IVA", *Civitas, Revista Española de Derecho Deportivo*, núm. 8, 1998, pp. 219-223.

²⁵ La exención no procede, así, respecto de los servicios que se presten al margen de tales prácticas, como por ejemplo, el suministro de comidas o bebidas, o que no estén directamente relacionados con la actividad deportiva o de educación física. Véase a Checa González, C.: *Op. Cit.*, p. 141.

- a) Entidades de Derecho público.
- b) Federaciones deportivas.
- c) Comité Olímpico Español.
- d) Comité Paralímpico Español.
- e) Entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social²⁶.

La exención no se extiende a los espectáculos deportivos”.

Esta explotación económica también se encuentra recogida en el artículo 7 de la Ley 49/2002, lo que significa que se encuentra exenta en el Impuesto sobre Sociedades, y así, todos los comentarios que hemos hecho cuando se da esta coincidencia seguirían siendo válidos aquí.

Para finalizar, señalar, por último, la exención que recoge la Sexta Directiva para determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por entidades de derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro.

El artículo 20.Uno. 14º de la LIVA, en el ámbito español, recoge esta exención sin mencionar para nada a las entregas de bienes que guarden directa relación con las prestaciones de servicios culturales. La exención alcanza a los siguientes servicios:

- Los propios de bibliotecas, archivos y centros de documentación. Esta exención no se extiende a las operaciones por las que una biblioteca suministre a sus usuarios, mediante contraprestación, fotocopias, diapositivas, transparencias, microfichas o microfilmes de sus fondos bibliográficos, ni tampoco a los suministros de soportes informáticos.
- Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares. La exención no se extiende a la venta de libros, láminas o revistas o a las entregas de materiales tipo souvenirs.
- Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- La organización de exposiciones y manifestaciones similares.

Esta exención sólo se aplica cuando las prestaciones de servicios se lleven a cabo por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social²⁷.

²⁶ Lo mismo hay que decir de esta exención en el sentido de que ha de ser reconocida. Véase el artículo 20.Tres de la LIVA así como los comentarios que hemos hecho a este precepto en este trabajo.

²⁷ Véase aquí también el artículo 20.Tres de la LIVA, así como los comentarios que ya hemos hecho, con la siguiente salvedad: que además es necesario que los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no sean destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gocen de condiciones especiales en la prestación de servicios.

Esta actividad económica también se encuentra relacionada en el artículo 7 de la Ley 49/2002 como explotación económica exenta del Impuesto sobre Sociedades cuando sea realizada por una entidad sin fin lucrativo. Así volvemos a remitirnos a los comentarios que hemos hecho cuando se han dado estas circunstancias.

3. Tipos impositivos

Los tipos de gravamen constituyen el otro aspecto importante relacionado con la tributación en el IVA de las entidades sin fines lucrativos.

Vamos a partir poniendo encima de la mesa que hay países comunitarios que tienen establecidos un tipo de gravamen cero a actividades que no se quiere que tributen, como es el caso de Holanda, Irlanda o Reino Unido. Un poco más adelante veremos esta excepción.

Esta opción por el tipo de gravamen cero no impide la deducción del IVA soportado, por lo que podría ser una opción válida en nuestro caso.

El artículo 12 de la Sexta Directiva regula los tipos impositivos. En este sentido, señala que el tipo normal lo fijará cada Estado miembro en un porcentaje sobre la base imponible, siendo el mismo tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios.

No obstante, determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios podrán ser sometidas a tipos impositivos incrementados o reducidos. Los tipos reducidos se establecerán "de tal modo que el importe del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultante de la aplicación de tales tipos, permita normalmente deducir la totalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido cuya deducción esté autorizada conforme al artículo 17".

La Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre constituye el marco normativo encaminado a armonizar los tipos impositivos en el marco de la Unión Europea. Las principales novedades que introdujo esta Directiva las podemos agrupar en dos. De un lado, las que van a tener un carácter general para todos los Estados miembros; y de otro, las especificidades de situaciones determinadas.

Entre las de carácter general, tenemos:

1. Aplicación de un tipo general único, igual o superior al 15%. España cumple con este aspecto ya que el tipo general es del 16%.
2. Aplicación de uno o dos tipos reducidos, inferiores al 15% sobre determinadas entregas de productos y prestaciones de servicios. Estos tipos no podrán ser inferiores al 5%.
3. Añade el Anexo H a la Sexta Directiva, donde enumera las entregas de bienes y prestaciones de servicios que por razones sociales y culturales podrán disfrutar de la aplicación de tipos reducidos. Los Estados, en caso de que consideren oportuno la aplica-

ción de tipos reducidos, sólo podrán hacerlo sobre las operaciones señaladas en el citado anexo. España ha regulado dos tipos reducidos en los que se recogen todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran en ese Anexo H.

4. Facultad de los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a los suministros de gas natural y electricidad.
5. Facultad de los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a las importaciones de objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
6. Facultad a los Estados miembros para aplicar un tipo reducido a los productos agrícolas no recogidos en el Anexo H.
7. Examen periódico sobre modificaciones en la composición de las operaciones enumeradas en el Anexo H. El Consejo ECOFIN, previo informe de la Comisión, evaluará cada dos años las operaciones incluidas en el Anexo.

En cuanto a las situaciones específicas:

1. Tipo general. Facultad para los Estados miembros que estén obligados a aumentar más de un 2% su tipo general vigente a 1 de enero de 1991 en adecuación a esta Directiva, para poder aplicar un tipo reducido inferior al 5% a los bienes y servicios del Anexo H y, además, para la vivienda, restauración y ropa y calzado para niños. España estuvo en esa situación.
2. Tipos reducidos. Posible aplicación de un tipo reducido inferior al 5% para aquellas operaciones que gozasen de este tipo antes del 1 de enero de 1991, aunque estos bienes y servicios no estuviesen enumerados en el Anexo H.

La Directiva 92/111/CEE, de 14 de diciembre modifica el artículo 12.3. a) de la Sexta Directiva en materia de tipos de gravamen, determinando que "los Estados Miembros podrán aplicar asimismo uno o dos tipos reducidos. Dichos tipos se fijarán en un porcentaje de la base imponible que no podrá ser inferior al 5% y se aplicarán solamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el Anexo H²⁸". Se admiten tipos superiores o iguales al 12% para los bienes y servicios distintos de los contemplados en el Anexo H y que, el 1 de enero de 1991, se beneficiaban de un tipo reducido. Los tipos cero y los tipos muy reducidos (inferiores al 5%) vigentes a 1 de enero de 1991 pueden mantenerse, en principio, hasta 1997. Se suprimen todos los tipos aumentados.

En la propuesta de Directiva de 23 de julio de 2003 queda el tipo normal mínimo en el 15% hasta el 31 de diciembre de 2005. En cambio, para la aplicación de los tipos reducidos se propone una revisión más a fondo. En esta revisión se tiene en cuenta los antecedentes habidos hasta ese momento.

²⁸ Entregas de bienes y prestaciones de servicios destinados a uso social o cultural.

En la Comunicación de 2000 sobre la estrategia para el IVA, la Comisión entendió que la reflexión sobre los tipos reducidos debía ir más allá de una simple modificación del Anexo H, indicándose que se habría de revisar y racionalizar las excepciones aplicables en materia de tipos reducidos de IVA²⁹.

El último Informe fue del 22 de octubre de 2001 en el que se propone:

1. Un tipo reducido próximo al mínimo actual del 5%, aplicable a una lista restringida de bienes y servicios de primera necesidad o que respondan a un objeto social, que podría ser obligatorio.
2. Un tipo reducido de porcentaje más elevado, aplicable a una lista de bienes y servicios que por razones históricas o coyunturales deben someterse a un trato diferenciado en relación con los bienes y servicios sometidos al tipo normal o que responden a otros objetivos.

Y esto sin olvidar que el IVA ha de ser neutral, que se han de definir de manera clara los criterios de aplicación de los tipos reducidos, y bajo la perspectiva, a largo plazo, de una mayor armonización de los tipos junto con una racionalización de las excepciones.

Por otro lado es necesario poner de manifiesto las quejas más frecuentes habidas en relación con la aplicación de tipos reducidos en el IVA. Estas serían:

1. El carácter facultativo de la aplicación de los tipos reducidos.
2. Amplitud de la variación de los tipos reducidos.
3. Mantenimiento del tipo nulo y del tipo superreducido en determinados Estados miembros, mientras que los otros no pueden aplicar esos tipos.
4. Ausencia de definiciones comunitarias de las categorías de bienes y servicios del Anexo H y el carácter exhaustivo de ese Anexo.
5. El carácter incompleto de la aplicación de los tipos reducidos en la medida en que la opción elegida por un Estado miembro no lo obliga a aplicar el tipo reducido a todos los bienes y servicios de la misma categoría.
6. Conflicto entre el principio de unidad de los tipos y la facultad de aplicar tipos reducidos al conjunto de la categoría o parte de la misma.
7. Complejidad resultante de la base permanente o transitoria de las excepciones.

Las líneas generales por las que discurre la propuesta de Directiva de 23 de julio de 2003 pueden resumirse del siguiente modo:

²⁹ La Comisión presentó un primer Informe el 13 de diciembre de 1994 y un segundo Informe el 13 de noviembre de 1997, pero después de esos informes no hizo propuesta alguna que implicara una verdadera revisión del ámbito de aplicación de los tipos reducidos.

1. La Comisión entiende que la reducción de los tipos de IVA no es el mejor método para promocionar determinados bienes o servicios entre los consumidores.
2. El IVA es un impuesto sobre el consumo cuyo objetivo principal es generar ingresos fiscales y el IVA no debería desempeñar el papel de subvención a determinados sectores.
3. Una ampliación del ámbito de aplicación de los tipos reducidos a nuevos sectores conduciría a una desarmonización de los tipos de IVA.

En coherencia con estas directrices la propuesta se fundamenta en:

1. La facultad de aplicar los tipos reducidos no se amplía a nuevas categorías.
2. La facultad de aplicar los tipos reducidos se extiende únicamente a los bienes y servicios contenidos en el Anexo H.
3. Abolir el “tipo parking”, que se aplica a bienes y servicios que no figuran en el Anexo H y a los que determinados Estados miembros aplicaban el 1 de enero de 1991 tipo reducido, tipo superreducido o tipo nulo. A estos efectos, se adoptan dos tipos de medidas de carácter transitorio³⁰:
 - a. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 aplicaban un tipo nulo o superreducido, podrán continuar aplicándolos. Sin embargo, si deciden renunciar a esos tipos para los bienes y servicios no incluidos en el Anexo H, podrán aplicar un tipo reducido de un mínimo de 5% (letras a y b del apartado 2 del artículo 28).
 - b. Los Estados miembros que el 1 de enero de 1991 aplicaban un tipo reducido a bienes y servicios no incluidos en el Anexo H y deben renunciar al mismo, podrán continuar aplicando un tipo reducido a condición de que sea de un mínimo de 12% (letra e del apartado 2 del artículo 28).
4. Limitar los tipos nulo y superreducidos únicamente a los bienes y servicios incluidos en el Anexo H.

En el Anexo H se acuerda incluir el suministro de electricidad y gas a través de la red de distribución de gas natural y de calor distribuido en red.

Descendiendo ya a nuestro país, España, como acabamos de señalar, regula dos tipos reducidos, uno del 4% y otro del 7%. Estos tipos incluyen todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran en el Anexo H de la Directiva comunitaria, por lo que la regulación española es una regulación de máximos en lo que a tipos reducidos se refiere. Algunos de los supuestos a los que son de aplicación los tipos reducidos y superreducido en España plantean cierta relación con las exenciones en operaciones interiores. Son

³⁰ El período transitorio finaliza a los diez años, es decir, el 1 de enero de 2010.

casos que no cumplen con los requisitos exigibles para que les sea de aplicación una exención, pero que guardan cierta vinculación con la misma. La actividad no se encuentra exenta, pero se ve beneficiada fiscalmente por la aplicación de estos tipos reducidos, con lo que la tributación que soportan es menor:

4. A modo de comunicación

La poca sintonía que presenta el IVA en relación con el Impuesto sobre Sociedades en esta materia puede venir justificada por las diferentes naturalezas de ambos impuestos. El Impuesto sobre Sociedades se presenta como un impuesto personal y subjetivo en el que las circunstancias del sujeto pasivo tienen mucha transcendencia, tanto a la hora de la configuración del mismo como en el momento de su cuantificación. De este modo, el Impuesto sobre Sociedades va a tener muy en cuenta cómo establecer y exigir la tributación por el mismo a las entidades sin fines lucrativos. No va a prever un régimen general sino que contempla dos: el recogido en la Ley 49/2002 y el previsto para las entidades parcialmente exentas; aunque es al primer grupo al que estamos dedicando este análisis. En cambio, el IVA no se configura como un impuesto ni personal ni subjetivo, lo que significa que las circunstancias de los sujetos pasivos no van a influir para nada ni en el establecimiento ni en la cuantificación del mismo.

Estas diferentes naturalezas hacen posible que en el Impuesto sobre Sociedades se prevea la exención de las rentas que obtengan estas entidades sin ánimo de lucro, mientras que se exija que en el Impuesto sobre el Valor Añadido estas entidades soporten el impuesto en sus adquisiciones y no puedan deducirlos por encontrarse su actividad exenta (exención limitada). En el IVA la protección viene referida a la actividad (entrega de bienes y prestaciones de servicios) y al sujeto que la recibe, y no al sujeto que realiza la entrega de bienes o que presta los servicios.

Conciliar ambas perspectivas sin cambiar o modificar las naturalezas de los respectivos impuestos es una tarea prácticamente imposible. Paliar “en algo” la tributación del IVA en el supuesto de entidades sin fines lucrativos a las que les resulta de aplicación la Ley 49/2002 podría venir por la aplicación de estos tipos reducidos o incluso por una aplicación “hipotética” del tipo cero.

Una opción podría ser que, cuando las prestaciones de servicios de hospitalización, educativa, deportiva, etc., es decir, todas las que hemos analizado en el apartado dedicado a las exenciones, sean realizadas por entidades sin fines lucrativos a las que les resulte de aplicación la Ley 49/2002, no se encuentren dentro de una actividad exenta de IVA sino que se le aplique alguno de los dos tipos reducidos, el 4% o el 7%. En este caso, protegemos, al destinatario de las entregas de bienes y prestaciones de servicios aunque menos que con la exención, y a la entidad sin fin lucrativo porque en este caso del IVA repercutido se podrá deducir el IVA soportado.

No abogamos por la aplicación del tipo cero para este caso ya que las previsiones en cuanto a normativa comunitaria se refiere, tomamos para ello y como ejemplo la propuesta de

Directiva de 23 de julio de 2003, está permitiendo el tipo cero sólo a determinados Estados miembros y para las entregas de bienes y prestaciones de servicios que figuran en el Anexo H, y siempre, con un carácter transitorio previsto que finalice el 1 de enero de 2010 en el que se contempla la desaparición del tipo superreducido y del tipo nulo. En cambio, la aplicación de tipos reducidos por los Estados miembros se contempla, de momento, como una opción más estable, siempre que no existan distorsiones en la competencia. ■