



CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, nº 80, Abril 2014, pp. 57-76

Las recientes propuestas de reformas europeas en el IVA y su repercusión en las entidades de economía social

Marta Moya-Angeler Pérez-Mateos

Universidad de Murcia

CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa
ISSN edición impresa: 0213-8093. ISSN edición online: 1989-6816.

© 2014 CIRIEC-España

www.ciriec.es

www.ciriec-revistaeconomia.es

Las recientes propuestas de reformas europeas en el IVA y su repercusión en las entidades de economía social

Marta Moya-Angeler Pérez-Mateos

RESUMEN

Las particularidades existentes en lo concerniente a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las entidades de la economía social sin finalidad lucrativa, es un tema de profunda complejidad, si tenemos en cuenta las constantes transformaciones que se han realizado en materia de la Ley 5/2011, de Economía Social, así como las recientes y continuas propuestas emitidas por la Comisión Europea a través de su Libro Verde sobre el futuro del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para ello, este trabajo analiza la situación actual por la que atraviesan estas entidades, al igual que la problemática existente a efectos de su regulación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, para terminar con las propuestas planteadas tanto por la Comisión Europea, como por el resto de interesados, y como les afecta a las entidades del tercer sector a efectos de sus operaciones con el Impuesto.

PALABRAS CLAVE: Entidades sin finalidad lucrativa, entidades del Tercer Sector, Impuesto sobre el Valor Añadido, Libro Verde, fundaciones, cooperativas, ONG.

CLAVES ECONLIT: H250, H710, K340, L330, L740, N640.

Cómo citar este artículo: MOYA-ANGELER, M. (2014): "Las recientes propuestas de reformas europeas en el IVA y su repercusión en las entidades de economía social", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 80, 57-76.

Correspondencia: Marta Moya-Angeler Pérez-Mateos, Universidad de Murcia, marta.moya1@um.es

Les récentes propositions de réformes européennes sur la TVA et son impact sur les entités de l'économie sociale

RESUME : Les particularités de l'application de la TVA dans les entités de l'économie sociale à but non lucratif constituent une question d'une complexité profonde si l'on considère les changements constants réalisés suivant la loi espagnole 5/2011 relative à l'économie sociale et les propositions récentes et en cours de la Commission européenne à travers son Livre vert sur l'avenir de la TVA.

Ce document a pour objectif d'analyser la situation actuelle vécue par ces entités ainsi que les problèmes liés au contrôle du paiement de la TVA, et enfin étudie les propositions faites à la fois par la Commission européenne et par des parties prenantes, et de quelle manière ils affectent les entités du tiers secteur à l'effet de leurs opérations avec cette taxe.

MOTS CLÉ : Entités à but non lucratif, entités du tiers secteur, taxe sur la valeur ajoutée, livre vert, fondations, coopératives, ONG.

Recent proposals for European VAT reform and their impact on social economy entities

ABSTRACT: The specific rules concerning implementation of Value Added Tax in non-profit social economy organizations are a profoundly complex subject, bearing in mind the constant changes that have been made in terms of the Social Economy Act (Law 5/2011) and the recent and ongoing proposals of the European Commission's Green Paper on the future of VAT.

This paper analyzes the current situation experienced by these entities, including the existing problems concerning their Value Added Tax treatment, and ends with the proposals made by both the European Commission and other stakeholders and how they affect the third sector in its VAT operations.

KEY WORDS: Non-profit entities, third sector, value added tax, Green Paper, foundations, cooperatives, NGOs.

1.- Introducción

Las entidades de economía social y, más concretamente, las entidades sin finalidad lucrativa, se encuentran en la actualidad con complejas formas de tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su mayoría otorgadas por el reconocimiento por parte de la Administración de su carácter social. Esta calificación, en suma, otorga a estas entidades el beneficio de la exención a efectos del Impuesto, beneficio que a través de este trabajo pretendemos analizar, puesto que en suma repercute gravemente a estas entidades.

En este sentido, consideramos de interés comenzar con el marco regulador de las entidades de economía social, así como su aplicación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. La Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas -en adelante LC-, de ámbito estatal, se aplica a las Comunidades Autónomas que carezcan de regulación propia relativa a este ámbito, y a las cooperativas que realicen sus actividades en varias Comunidades Autónomas. La asunción por parte de algunas Comunidades Autónomas de la competencia exclusiva en esta materia significa, en la práctica, que el ámbito de aplicación de la LC se limita a las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad cooperativizada en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal una ley que lo regule, y en aquellas cooperativas que realicen su actividad principal en las ciudades de Ceuta y Melilla. Esta potestad reguladora, ha sido desarrollada por diversas autonomías y así, hay Comunidades Autónomas que tienen su propia legislación, a excepción del caso de Canarias, Ceuta y Melilla que carecen de autonomía en este ámbito, por lo que su regulación irá orientada al mandato de la ley estatal.

Podemos definir a las empresas de economía social, a efectos de la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, como organizaciones empresariales democráticas, cimentadas en la valoración de la persona y en su entorno local, cuya característica destacable se basa en el reparto de los beneficios obtenidos en la actividad entre todos sus integrantes. Estas empresas de economía social fueron creadas con el objetivo de favorecer la cohesión social; es decir, la creación de empleo y estabilidad, así como la integración social en sus organizaciones de personas discapacitadas o en riesgo de exclusión social.

La normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), se recoge en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, LIVA) y en su desarrollo reglamentario contenido en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (desde ahora, RIVA). Sin embargo, cabe apreciar

que el legislador español deberá estar a lo dispuesto en el marco comunitario, dado el carácter armonizado del IVA, en consecuencia resaltamos, entre otros, la Directiva Comunitaria 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, por su importancia en su transposición y aplicación por parte de los Estados miembros.

Para ello, en primer lugar, haremos una breve referencia a las entidades de la economía social o del tercer sector, así como su régimen fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando resulten aplicables las exenciones reguladas en la LIVA. En segundo lugar, trataremos las consecuencias derivadas de la realización por las entidades sin ánimo de lucro de determinadas actividades exentas a efectos del IVA, dada su naturaleza jurídica y el tratamiento diferenciado que la Ley les otorga. Por último, y ante la situación por la que atraviesan las entidades sin finalidad lucrativa a efectos del IVA, dedicaremos un apartado a analizar las propuestas planteadas por la Comisión Europea.

2.- Las entidades de la economía social o del tercer sector

La Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, en su artículo segundo, define la Economía Social como el conjunto de actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios orientadores de primacía de las personas y del fin social sobre el capital, aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por las socias y socios o por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad, promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local e Independencia respecto a los poderes públicos recogidos en el artículo 4, persiguen el interés colectivo de sus integrantes, el interés general económico o social, o ambos.

Dentro de las empresas de economía social, nos encontramos con una amplia tipología de organizaciones, como son las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que llevan a cabo alguna actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, los centros especiales de empleo, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación y las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios de primacía de las personas y del fin social sobre el capital, aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica, promoción de la solidaridad interna y con la sociedad, así como la independencia respecto a los poderes públicos¹.

1.- Asimismo, podrán formar parte de la economía social aquellas entidades que realicen alguna actividad económica y empresarial, cuyas reglas de funcionamiento respondan a los principios antes reseñados, y que sean incluidas en el catálogo de entidades elaborado por el Ministerio de Trabajo e Inmigración.

Las sociedades cooperativas se catalogan como cooperativas de primer² o segundo grado³. La diferencia esencial entre unas y otras se fundamenta en que en las primeras, los socios son personas físicas o jurídicas. Mientras que las cooperativas de segundo grado los socios son otras cooperativas; es decir, los asociados solamente pueden ser personas jurídicas.

El Tercer Sector de Acción Social (TSAS), también denominado Sector de Organizaciones Voluntarias de Acción Social, está constituido por un amplio conjunto de entidades no lucrativas, de naturaleza privada, adhesión y participación voluntaria y autonomía operativa, cuya finalidad consiste en la consecución de objetivos de bienestar social. La mayoría de estos objetivos se concretan en proporcionar gratuitamente, o a precios económicamente no significativos, bienes y servicios de carácter social o, preferente, a grupos de personas necesitadas, excluidas o en riesgo de exclusión social y que, por su naturaleza insolvente, no pueden acceder a través del mercado a dichos bienes y servicios, necesarios para mantener unas condiciones de vida dignas y decorosas. Las entidades que forman parte del TSAS, están orientadas al servicio de las personas y del bienestar social, sea cual sea la modalidad que adopten, o el ámbito del colectivo beneficiario de su actividad.

También se consideran a las empresas sociales y otras empresas de inserción como parte integrante del TSAS. En este sentido, serán calificadas como de iniciativa social aquellas cooperativas que, sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tengan por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica, cuya finalidad sea la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado⁴.

Una entidad será considerada como no lucrativa cuando cumpla con los requisitos contemplados en la disposición adicional primera de la LC, se permite la existencia de cooperativas que carezcan de ánimo de lucro, siempre y cuando, cumplan los requisitos que se exigen en el artículo 20.tres de la LIVA. Ello se deduce por contestación a la consulta de la DGT, de 14 de septiembre de 2005⁵, en la que se ratifica la aplicación de la disposición adicional primera de la LC.

2.- De conformidad con el artículo 6 de la LC, estas podrán ser: Cooperativas de trabajo asociado; Cooperativas de consumidores y usuarios; Cooperativas de viviendas; Cooperativas agrarias; Cooperativas de explotación comunitaria de la tierra; Cooperativas de servicios; Cooperativas del mar; Cooperativas de transportistas; Cooperativas de seguros; Cooperativas sanitarias; Cooperativas de enseñanza; Cooperativas de crédito.

3.- Respecto a las cooperativas de segundo o ulterior grado, cabe aclarar que las cooperativas se constituyen por, al menos, dos cooperativas. También pueden integrarse en calidad de socios otras personas jurídicas, públicas o privadas y empresarios individuales, hasta un máximo del cuarenta y cinco por ciento del total de los socios, así como los socios de trabajo. El objeto y finalidad de dichas cooperativas es el de promover, coordinar y desarrollar fines económicos comunes de sus socios, y reforzar e integrar la actividad económica de los mismos, salvo en el caso de las sociedades conjuntas de estructura paritaria. En este caso, ningún socio de estas cooperativas podrá tener más del 30 por 100 del capital social de la misma.

4.- Se les aplicarán las normas relativas a la clase de cooperativa a la que pertenezca.

5.- Núm. de consulta 1753-05.

En la comentada disposición, se regulan los requisitos que se exigen para obtener la calificación de sociedad cooperativa sin ánimo de lucro, siempre y cuando, gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública, así como la realización de actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social y para ello, deben incluir en sus respectivos estatutos las siguientes manifestaciones:

- Que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no sean distribuidos entre sus socios.
- Que las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas.
- El desempeño de los cargos del Consejo Rector deberá tener carácter gratuito, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones.
- Las retribuciones de los socios trabajadores o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena, no podrán superar el 150 % de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

Una vez analizada la naturaleza jurídica de las TSAS, y las condiciones necesarias que han de reunir las mismas para obtener la calificación de sociedad cooperativa sin ánimo de lucro, pasamos a ocuparnos de su aplicación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Las entidades de la economía social sin finalidad lucrativa y su exención a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Para poder entender los supuestos de sujeción al IVA, es importante analizar el concepto de “actividades empresariales o profesionales”. El artículo 5.º de la LIVA, las define como aquellas actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. En consecuencia, es necesario para la sujeción al IVA tener la condición de empresario o profesional, y realizar una actividad económica con independencia de los fines o resultados que se persigan en el desarrollo de la referida actividad (Memento práctico, 2008a: 37).

Las entidades sin ánimo de lucro participan en la producción y/o distribución de bienes y servicios, según se deduce del concepto y denominación empleado en el artículo 1 de la Ley de las Cooperativas. Por ello, son sujetos pasivos del Impuesto siempre que obtengan una contraprestación por tales bie-

nes y servicios⁶, habida cuenta de que la LIVA resalta el hecho de que la sujeción al Impuesto se dará con independencia de los fines que se persigan (artículo 4.3 LIVA)⁷.

Entre las distintas operaciones económicas que realiza una entidad sin ánimo de lucro sujetas al IVA, existen algunas que se encuentran exentas del IVA, recogidas en el artículo 20 de la LIVA y en el artículo 5 del RIVA, estas pueden ser plenas o limitadas. Las exenciones plenas implican que al empresario, profesional o autónomo que haya entregado un bien o prestado algún servicio, se le permite deducir el IVA soportado en las adquisiciones correspondientes a la realización de dicha actividad, se aplican sobre todo a las exportaciones, a las entregas intracomunitarias de bienes y a las demás operaciones económicas asimiladas a las exportaciones. En cuanto a las exenciones limitadas, no cuentan con la posibilidad de deducir el IVA soportado en los productos o servicios vinculados a su producción. La mayoría de actividades exentas de IVA suponen una exención limitada, como los servicios educativos, sociales, culturales, las entregas de terrenos rústicos y no edificables, etc.

A este respecto, contemplamos dos clases de exenciones que serán igualmente aplicables a cualquier entidad sin fin de lucro, con independencia de la forma jurídica (fundaciones, asociaciones declaradas o no de utilidad pública, federaciones, etc.):

- 1.- Las exenciones de aplicación directa, son aquellas que no precisan reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria. Sin hacer una enumeración exhaustiva de todas ellas, las más relevantes para las entidades sin fines de lucro, son las de educación, siempre que estén autorizadas para ello y las de sanidad, en régimen de precios autorizados o comunicados.

En este punto conviene aclarar que una entidad privada estará autorizada en materia de educación cuando el centro educativo tenga reconocida o autorizada su actividad por el Estado, las CCAA u otro ente público con competencia genérica en materia educativa o, en su caso, con competencia específica respecto de las enseñanzas impartidas por el centro educativo de que se trate (Artículo 7 RIVA).

- 2.- Las exenciones de carácter rogado, estas exenciones han de ser solicitadas previamente por el interesado a la Administración Tributaria para obtener el reconocimiento de carácter social de la entidad que las realiza⁸, de las cuales podemos destacar las siguientes:

6.- Por lo que las entregas de bienes y prestación de servicios realizadas a título gratuito están no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 5. uno LIVA).

7.- En este sentido, debemos destacar la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 10 de enero de 2006, Cassa di Risparmio, Asunto C-222/04, en la que expone lo siguiente: "el concepto de empresa comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de la entidad y su modo de financiación". Al igual que su Sentencia, de 21 de febrero de 2006, Halifax, Asunto 255/02, en la que señala que: "las definiciones de los conceptos sujeto pasivo y de actividades económicas vienen delimitadas por la propia actividad en sí misma, con carácter objetivo, con independencia de cuáles sean los fines o resultados de ésta".

8.- En este sentido debemos traer a colación a Blázquez, 2004b: 387, "en la práctica, la entidad no lucrativa no solicita nada, dado que la Administración no puede denegar la autorización en cuestión si se cumplen los requisitos necesarios previstos al efecto. Tan solo se limita a "comunicar" a aquella que se acoge al régimen de la exención o, más precisamente, la Administración se limita a realizar un acto de carácter declarativo en el que se indica que la entidad cumple con los requisitos exigibles para el disfrute de la exención. De alguna manera podríamos afirmar que nos hallamos ante un derecho de opción del que disfrutaran los entes no lucrativos".

- Las de asistencia social, realizadas por entidades de derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social, tal y como dispone el artículo 20.Uno.8º de la LIVA⁹. Esta exención también comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte, accesorios de los anteriores, prestados por dichos establecimientos o entidades con medios propios o ajenos.
- Las deportivas, en virtud del artículo 20.Uno.13º de la LIVA, siempre que la asistencia sea prestada por personas o entidades de derecho público, federaciones deportivas, Comité Olímpico Español, Comité Paralímpico Español, y entidades o establecimientos deportivos privados de carácter social.
- Las culturales, según el artículo 20.Uno.14º de la LIVA, cuando las realicen entidades de derecho público o entidades o establecimientos culturales privados de carácter social, bibliotecas, archivos y centros de documentación, visitas a museos, representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales, cinematográficas, así como la organización de exposiciones y manifestaciones similares.
- Y por último, los servicios prestados directamente a sus asociados por uniones y agrupaciones de interés económico, conforme a lo regulado en el artículo 20.Uno.6º y 12º de la LIVA, constituidas exclusivamente por personas que ejerzan esencialmente una actividad exenta y no sujeta al Impuesto. Se entiende por actividad esencialmente exenta aquella en que el volumen total de operaciones efectivamente gravadas por el Impuesto no exceda del 10% del total de las realizadas respecto del año anterior.

Para tener derecho al reconocimiento de las citadas exenciones rogadas, es necesario cumplir con una serie de condiciones dependiendo de la clase de actividad que se desarrolle.

No obstante lo anterior, las entidades que realicen importaciones y/o exportaciones exentas a efectos del IVA, deberán de estar a lo manifestado tanto en la LIVA, como en la RIVA en su artículo 17 y 9.1.4º.

En el caso de la exención contemplada para servicios prestados directamente a los asociados es necesario:

9.- *Que son las siguientes:*

- a) *Protección de la infancia y de la juventud,*
- b) *Asistencia a la tercera edad.*
- c) *Educación especial y asistencia a personas con minusvalía.*
- d) *Asistencia a minorías étnicas.*
- e) *Asistencia a refugiados y asilados.*
- f) *Asistencia a transeúntes.*
- g) *Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*
- h) *Acción social comunitaria y familiar.*
- i) *Asistencia a exreclusos.*
- j) *Reinserción social y prevención de la delincuencia.*
- k) *Asistencia a alcohólicos y toxicómanos, y*
- l) *Cooperación para el desarrollo.*

- Que los servicios se utilicen directa y exclusivamente en dicha actividad y sean necesarios para el ejercicio de la misma.
- Que los miembros se limiten a reembolsar la parte que les corresponda en los gastos hechos en común; es decir, sólo los servicios comunes están exentos.
- Es necesario para gozar de la exención el reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria donde radique el domicilio de la entidad.

Por otro lado, para el reconocimiento de la exención correspondiente a la asistencia social, deportiva o cultural. La Administración Tributaria deberá calificar a la entidad interesada como establecimiento de carácter social de conformidad con el artículo 20.3 de la LIVA:

- Tener finalidad no lucrativa y que los beneficios que se obtengan se destinen al cumplimiento de los fines de la entidad.
- La gratuidad de los cargos de Presidente, patrono o representante legal, y no tener interés económico alguno en los resultados económicos de la entidad.
- Los asociados de las entidades, sus cónyuges o parientes consanguíneos hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser los destinatarios principales de las operaciones exentas, ni gozar de condiciones especiales en la recepción de los servicios prestados por la entidad (sólo aplicable a las entidades culturales).

Una vez la entidad o establecimiento reúna las condiciones indicadas, deberá solicitar el reconocimiento de su condición de carácter social, según disposición del artículo 5 y 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre¹⁰. Dicha solicitud deberá dirigirse ante la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal, siendo necesario el cumplimiento de una serie de requisitos para la solicitud de la exención¹¹. La eficacia de dicho reconocimiento quedará subordinada a lo dispuesto en la LIVA, surtiendo efectos a partir de la fecha de su solicitud¹².

10.- BOE del 31.

11.- Que son los siguientes:

- Reconocimiento de la aplicación de la exención en el caso de prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorios a las mismas, efectuados directamente a sus miembros por organismos o entidades que no tengan finalidad lucrativa.

- Escritura de constitución de la entidad u organismo correspondiente en la que debidamente especificados se mencionará, entre otros requisitos, el objeto social de dicho organismo que carecerá en cualquier caso de finalidad lucrativa, siendo el mismo de naturaleza sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica.

- Estatutos o Reglamentos del organismo o entidad correspondiente.

- Certificado de inscripción de la entidad en el Registro Público correspondiente.

- Reconocimiento de la condición de entidad o establecimiento de carácter social.

- Escritura de constitución del organismo, entidad o establecimiento con mención expresa del objeto social del mismo, que tendrá en cualquier caso carácter social.

- Estatutos o reglamento del organismo o entidad.

- Certificado de inscripción de la entidad en el Registro Público correspondiente.

- Declaración expedida por el representante legal de la entidad, acreditando reunir los requisitos y condiciones especificados en el artículo 20.3 de la Ley 37/1992 del IVA.

12.- Así lo afirma el Tribunal de Justicia de Madrid en su Sentencia de 22 de enero de 2009. En cuyo caso, la entidad deberá de regularizar su situación en virtud del reconocimiento o denegación por parte de la Administración al momento en el que se produjo la solicitud.

Este reconocimiento de carácter social, solicitado por la entidad a la Administración Tributaria, no podrá ser objeto de renuncia, según el criterio de la Dirección General de Tributos. Por el contrario, encontramos Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central afirmando el carácter renunciable de dichas exenciones, por lo que, en resumen, esta facultad quedará supeditada a la decisión del Tribunal correspondiente en cada caso¹³. Asimismo, y para gozar de la calificación de establecimiento de carácter social será imprescindible cumplir los requisitos regulados en la LIVA y en la RIVA, como recoge el Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) de la Rioja en su Sentencia de fecha 31 de mayo de 1994, en la que destaca la importancia de cumplir con los requisitos formales para que la Administración proceda a reconocer tal exención.

Por lo tanto, entendemos que una cooperativa carece de finalidad lucrativa, y en consecuencia, se califica como entidad sin ánimo de lucro¹⁴, si cumple los requisitos contemplados en la disposición adicional primera de la Ley 27/1999. Sin embargo, ello no significa que tenga la consideración de entidad o establecimiento de carácter social a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, pues para obtener dicha calificación la cooperativa deberá de reunir el resto de los requisitos anteriormente mencionados, así como destinar los beneficios eventualmente obtenidos, al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza a las realizadas por la cooperativa, esta circunstancia deberá estar recogida en los estatutos.

En este sentido, la consulta vinculante, de 14 de septiembre de 2005¹⁵, deja muy clara la calificación de ánimo de lucro a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, “El hecho de que una cooperativa tenga la calificación de entidad sin ánimo de lucro conforme a su legislación específica, no significa que tenga la consideración de entidad o establecimiento de carácter social a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido, pues para obtener dicha calificación deberá reunir el resto de requisitos que se exigen en el artículo 20, apartado tres, de la Ley 37/1992 y, en particular, en el supuesto objeto de consulta, el que los beneficios eventualmente obtenidos se destinen al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza a las realizadas por la cooperativa, y que dicha circunstancia esté recogida en los estatutos”.

3.1. Consecuencias de la exención en el IVA

Por ende, cabe distinguir tres tipos de situaciones, dependiendo de cómo actúe la entidad de carácter social a efectos del IVA.

13.- La Dirección General de Tributos en sus Resoluciones de 23 de febrero de 1999, núm. 208-99; de 23 de julio de 1999, núm. 1345-99; y de 1 de diciembre de 2003, núm. 2013-03. Sin embargo, el Tribunal Económico Administrativo Central ha afirmado en varias resoluciones de fechas: 8 de junio de 1995, de 13 de marzo de 1997 y de 29 de mayo de 1997, que dichas exenciones son renunciabiles.

14.- Un mayor desarrollo acerca de la exención aplicable a la prestación de servicios sin finalidad lucrativa de las Entidades cooperativas a sus socios en: Martín, Martín, y Rodríguez, 2006: 180-181.

15.- Núm. de consulta 1753-05.

El que una entidad no sea sujeto pasivo del IVA por realizar todas sus actividades a título gratuito, lleva aparejado el problema de que se le pueda considerar a efectos fiscales, dentro de la normativa de este Impuesto, como consumidor final, no pudiendo, por ello, deducir cantidad alguna, por lo que soportará el IVA que se le repercute por no percibir cobro alguno por estas actividades gratuitas¹⁶.

Otro de los problemas que surgen a consecuencia de prestar sus servicios de manera gratuita es, que de forma ocasional, realicen a la par, alguna operación con contraprestación, sujeta y no exenta al IVA, es en estas situaciones donde incide el autoconsumo externo¹⁷. En este sentido, y en virtud del artículo 9 y 12 de la LIVA, se asimila a las entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso, al denominado autoconsumo de bienes y servicios; es decir, la prestación de un servicio, o la transmisión de un bien del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo a título gratuito. Por lo tanto, las operaciones gratuitas que realice con carácter ocasional deben tributar como autoconsumo, siempre que se hubiese tenido derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado por la adquisición previa de los bienes que van a ser donados o en la recepción de dicho servicio¹⁸, por lo que podrá deducir el IVA soportado por las compras y adquisiciones de servicios sujetas y no exentas al impuesto y, consecuentemente, ingresar la cuota autorrepercutida de IVA sobre el coste de esos bienes, ya que la entidad sin ánimo de lucro, por lo general, no suele repercutir el IVA al destinatario final, beneficiario de esa entrega o prestación gratuita.

Sin embargo, existe el caso en el que la entidad no cobre ningún precio al consumidor final del servicio pero obtengan subvenciones de entes públicos o privados destinadas a financiar sus operaciones. En este sentido, será determinante concluir la naturaleza de esa subvención puesto, que si percibe subvenciones que no están vinculadas directamente al precio de las operaciones (subvenciones del capital, las destinadas a cubrir los déficits de explotación, las concedidas para programas de investigación) su importe no constituye contraprestación de las operaciones realizadas por la entidad en sentido legal y, por lo tanto, seguirá estando no sujeta al Impuesto, no debiendo incluir el importe de la subvención en la base imponible de cada operación.

Por el contrario, puede ocurrir que la referida entidad perciba subvenciones y, en base a las mismas, no cobre un precio al destinatario por las prestaciones que realiza debido, precisamente, al efecto de esa subvención. En este caso, tendríamos una entidad sujeta al IVA, cuyas operaciones tienen precio cero (en cuanto que no se cobra al destinatario) pero tienen una base imponible que está constituida por el importe de la subvención vinculada¹⁹, por lo que tendrá que incluir el importe de la subvención vinculada directamente en la base imponible de las operaciones que realiza ya que la parte proporcional de la subvención sería el precio de cada operación.

16.- Así lo ha reconocido el Tribunal de Justicia en su Sentencia de 1 de abril de 1982, *Hong Kong Trade Development Council (As. 89/81, Rec. p. 1277, ap. 13)*.

17.- En esta misma línea puede consultarse a: *Calvo, 2012 c: 131-135*.

18.- Si por el contrario, no tuviera derecho a esa deducción total o parcial de IVA soportado en la recepción de dicho servicio, el autoconsumo estaría no sujeto, tal como consta en el artículo 7.7 de la LIVA.

19.- Las subvenciones vinculadas al precio, sujetas al Impuesto, son 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.

En el caso de que la entidad sin ánimo de lucro cobre por la prestación de una serie de servicios y, estos mismos, estén sujetos pero exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Esta operación, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 94.Uno.1º de la Ley 37/1992, se encontrará en la misma situación que si realizara las actividades de forma gratuita, y por tanto, no podrá deducirse el IVA soportado, al considerar a dicha entidad, como consumidor final.

A diferencia de las entidades de carácter mercantil, las entidades de carácter social, al realizar la mayor parte de sus operaciones sujetas pero exentas del IVA, no pueden deducir la mayor parte del IVA que soportan en sus compras. Tienen que asumir el IVA que pagan como un mayor coste de sus compras, y fijar el precio de la plaza contando con que no pueden facturar IVA por sus servicios, ni a la Administración pública, ni a los usuarios particulares.

La exención del IVA significa que la entidad, puede emitir facturas sin cobrar el IVA correspondiente, no tendrá que realizar ni declaraciones trimestrales ni resúmenes anuales. Implica, también, que no podrá deducirse el IVA soportado en sus compras ni en los servicios que recibe, teniendo, por tanto, la consideración de consumidor final. Las exenciones suponen un problema para las entidades no lucrativas ya que soportan el IVA pero no se lo pueden deducir, lo que supone un mayor coste para la entidad²⁰.

Por el contrario, la exención beneficia a los usuarios o destinatarios de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por las entidades sin ánimo de lucro, ya que no pagan IVA por los servicios que reciben, objetivo perseguido inicialmente por el legislador. Para la entidad sin ánimo de lucro la exención no supone beneficio alguno; es más, en muchos casos será más bien un perjuicio, ya que en la adquisición de bienes y en la prestación de servicios que realizan para la posterior prestación de los servicios exentos, generalmente, soportará un IVA del 21%, que constituye un coste al no poder deducirlo. No obstante, si la entidad no lucrativa no tuvieran reconocido la exención en el IVA por los mismos servicios prestados; es decir, en las actividades de asistencia social, deportiva o cultural les correspondería tributar por el tipo impositivo reducido del 10%²¹, y podrían recuperar parte del IVA soportado al 21%; es decir, le saldría un IVA a devolver, al soportar una cuota de IVA superior a la que repercute²².

Esta situación perjudicial para la entidad sin ánimo de lucro, puede suponer un perjuicio para el usuario final de ese servicio, puesto que el IVA soportado no deducible puede ser repercutido a la larga al usuario de ese servicio vía precio, incrementando los precios de aquéllos en la parte correspondiente a los impuestos indirectos no recuperables o en su caso, asumir, ella misma, esos tributos como si se tratase de un coste adicional que debe ser financiado a través de la obtención de otros ingresos tales como las subvenciones, etc.

20.- Por el contrario, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, las entidades sin ánimo de lucro obtendrán la exención de las rentas obtenidas en el desarrollo de las actividades que coincidan con su objeto social, aunque se trate de explotaciones o actividades económicas.

21.- Artículo 91.Uno.2.7º, 8º y 9º de la LIVA, en virtud del Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

22.- En este sentido, se puede consultar a: Blázquez, 2009: 89-92.

Sin embargo, y pese a los perjuicios observados para la entidad sin fin de lucro cuando resulte exenta, cabe precisar, que las exenciones regladas como rogadas son como su nombre indica, aquellas por las que la entidad deberá de solicitar y acreditar ante la Administración Tributaria que cumplen los requisitos para considerarse como entidad de carácter social. Este punto será decisivo para la entidad dependiendo de la tributación que más le convenga. En este sentido, si la entidad repercute unas cuotas superiores a las soportadas, en el caso en el que el coste de los servicios procediese del trabajo y de las aportaciones personales, convendría a la entidad optar por la aplicación de la exención. Por el contrario, sería perjudicial para la entidad solicitar a la Administración tal exención, cuando el IVA que se le repercute a la entidad sin ánimo de lucro y que este soporta, sea superior al IVA que repercute al usuario final de ese servicio, como en los casos en los que provengan de las donaciones, subvenciones, o rentas de su propio patrimonio (como alquileres o dividendos). En estos casos, el coste de los servicios o entregas de bienes puede ser mayor que el precio que se les cobre a los destinatarios finales²³.

Sólo en el caso de que una entidad realice conjuntamente operaciones exentas y no exentas²⁴, podría aplicarse la llamada regla de la prorratea, pudiendo deducirse, al menos, un porcentaje del IVA soportado en virtud del artículo 92 y siguientes de la LIVA.

Para las entidades sin ánimos de lucro la prorratea que más les puede favorecer en su aplicación es la especial²⁵. En esta misma línea se encuentra Calvo Vérguez "la aplicación de la regla de prorratea general resultará beneficiosa cuando los IVA soportados por gastos que se hallen afectos a operaciones exentas sean mayores proporcionalmente que los IVA soportados por gastos a operaciones sujetas y, a su vez, los ingresos derivados de operaciones sujetas sean mayores que los ingresos por operaciones exentas. En caso contrario, será preferible la aplicación de la regla de prorratea especial".

En consecuencia, podemos resaltar que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido sólo serán deducibles las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados exclusivamente a la realización de actividades económicas, y las cuotas soportadas en la adquisición o uso de los bienes de inversión, aun cuando estuvieran afectos parcialmente al desarrollo de actividades económicas²⁶.

23.- En esta misma línea, encontramos a Calvo, 2012b: 8-15.

24.- Tal y como señaló el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su Sentencia de 22 de febrero de 2001 (As. C-408/98), lo que se desprende del artículo 17.5 de la antigua Sexta Directiva en materia de IVA era que un sujeto que realiza indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan el ejercicio de tal derecho únicamente se halla facultado para deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones indicadas en primer lugar.

25.- Al igual que Calvo, 2011a: 3-26; y la Resolución de 10 de noviembre de 1994, del TEAC en el que indica que "La regla de la prorratea especial implica una mayor complejidad en su aplicación y requiere una contabilidad que distinga claramente los diferentes destinos reales que se dan a las adquisiciones de bienes, es decir, técnicamente es más perfecta pero presenta mayor complejidad práctica, de ahí que sea la prorratea general, por su simplicidad, la regla general".

26.- Cuestión discutida por Blázquez, 2002a: 41, para quien "siempre que un bien se afecte a una actividad empresarial el sujeto pasivo podrá deducirse la parte correspondiente del IVA en función de esa afectación, por pequeña que fuera su utilización para fines empresariales". En esta línea se pronuncian, además, las Sentencias del TJUE de 11 de julio de 1991 (Asunto C-97/1990) y de 19 de septiembre de 2000 (Asuntos C-177/1999 y C- 181/1999). A través de este último pronunciamiento el Tribunal de Luxemburgo vino a excluir la posibilidad de limitar el derecho a la deducción por motivos apriorísticos en función de medidas de elusión del fraude.

La regla de prorrata no será de aplicación cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que integren la base imponible, siempre y cuando, estas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, al igual que las subvenciones no vinculadas al precio²⁷. No se tendrán en cuenta las subvenciones que financien actividades exentas (Ondarra, 1999: 1176, García, 2000: 197-240, Victoria, 2001: 93). Tampoco se incluyen las subvenciones vinculadas al precio de las operaciones, que son las que se conceden en función del número de unidades vendidas, o el volumen de servicios prestados, y se consideran como mayor base imponible.

Debido a la exención de IVA de la que se benefician los usuarios de los servicios prestados por entidades de carácter social, estas entidades no repercuten IVA en sus facturas. Pero esto no significa que no paguen el IVA de todos los suministros que son necesarios para la prestación del servicio. Las entidades de carácter social «exentas de IVA» pagan el 21%, el 10% o el 4% de IVA según corresponda al tipo que grava los bienes o servicios que necesitan adquirir para ofrecer sus servicios asistenciales. Sin embargo, y a pesar de estas situaciones, también nos encontramos con algunas entidades que, en cumplimiento de sus fines, realizan actividades económicas por las que cobran un precio menor del de mercado.

La subida del IVA, hace inevitable un aumento de los precios de las plazas privadas y es necesario que las Administraciones públicas incrementen los precios de concierto para ajustarlos a los nuevos costes. Si eso no se hace, los centros de carácter social experimentarán un gran quebranto económico muy difícil de soportar. Si en la mayoría de las comunidades autónomas los precios de concierto ya estaban por debajo de los costes reales, la subida del IVA ha hecho aumentar todavía más la brecha existente. Según la teoría económica, los impuestos al consumo -como el IVA- perjudican especialmente a las personas mayores, a los pensionistas y a los pobres.

3.2. Propuestas planteadas por la Comisión Europea

En líneas generales y con el objetivo de suplir las deficiencias comentadas, nos encontramos con multitud de propuestas cuya finalidad es la de buscar y solventar las carencias que las entidades sin finalidad lucrativa tienen a efectos del IVA. En este sentido, podemos referirnos al Dictamen sobre el Anteproyecto de la Ley 49/2002, emanado del Consejo Económico y Social, en el que proponían no considerar como autoconsumos a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por estas entidades a efectos del Impuesto, siempre que no perciban contraprestación alguna por los beneficios obtenidos en dichas actividades. Asimismo, se plantea no incluir en el cálculo de la prorrata el importe de las subvenciones obtenidas para el ejercicio de las actividades propias de estas entidades.

27.- A partir de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2005, Comisión/Reino de España (As. C-204/03), ha desaparecido para todo tipo de sujetos la obligación de incluir en el denominador de la prorrata el importe de las subvenciones percibidas sin vinculación al precio de las operaciones, así como la limitación del derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes y servicios financiados mediante subvenciones, por ser contrarias a la Sexta Directiva, concretamente a los artículos 17.2 y 5 y 19.

Igualmente, nos encontramos con autores como Cruz y López (2004: 113), en el que se inclinan por el establecimiento de una franquicia para las operaciones onerosas realizadas por las entidades sin fin de lucro. Por otro lado, Herrera (1999: 15), plantea la tributación de estas entidades al tipo cero. Así como numerosas propuestas que proponen rebajar los tipos impositivos aplicables a efectos del Impuesto o incluso aplicar un tipo reducido en la mayor parte de las operaciones realizadas por estas entidades como Blázquez y Bokobo (2007: 38- 55).

Medidas aplicadas por algunos Estados miembros como Alemania, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Grecia, Irlanda, Portugal y Reino Unido, en base a lo dispuesto en los artículos 281 a 294 de la Directiva comunitaria 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, tal y como apunta Calvo (2012b: 12), sobre Regímenes especiales de las pequeñas empresas, franquicias o bonificaciones regresivas.

La Comisión Europea inició el 6 de diciembre 2010, un amplio proceso de consulta y debate público a escala europea, acerca del funcionamiento del sistema actual del IVA y de la forma en que debería reestructurarse este Impuesto en el futuro, con el objetivo de estudiar este régimen de prestaciones, y analizar la mejor manera de que la UE apoye los esfuerzos nacionales. Este proceso, se inició con la publicación del Libro Verde sobre el Futuro del IVA: "Hacia un sistema de IVA, más simple, más robusto, eficaz y adaptado al mercado único". El documento de consulta, el libro verde, plantea una serie de preguntas, e invita a todas las partes interesadas, a que aporten sus puntos de vista, opiniones e ideas sobre el modo de hacer frente a los problemas derivados del IVA, que han aumentado con la crisis financiera y económica, y sobre cómo puede la UE aportar soluciones.

En este sentido, la Comisión pone especial atención a las numerosas reacciones suscitadas por el régimen de IVA aplicado a las organizaciones sin ánimo de lucro, y reconoce la situación de éstas ante este tributo. No obstante, únicamente apunta a los posibles sistemas de restitución o compensación que los Estados miembros pueden introducir internamente, fuera del sistema del tributo, como posible solución. Asimismo, señala la necesidad de revisar las distintas exenciones, incluidas las de carácter social, para comprobar si los motivos económicos, sociales o técnicos en que se basaron, siguen siendo válidos, y si es posible mejorar su aplicación. En este sentido, indica que no se debe descartar ninguna opción, por lo que se analizará el impacto de una progresiva eliminación de las exenciones, si bien hace notar, que muchas entidades abogan por su mantenimiento, e incluso por la ampliación del alcance de algunas de ellas. Al mismo tiempo, la Comisión apoya un uso restringido de los tipos de IVA reducidos.

Por otro lado, la Asociación Española de Fundaciones (en adelante, AEF), coordinadamente con otras organizaciones de ámbito europeo del sector, presentó sus propuestas, con la finalidad de poner de manifiesto la situación que afrontan las fundaciones ante este tributo y, las posibles soluciones que se podrían adoptar en el ámbito comunitario. En sus propuestas, la AEF señalaba la necesidad de analizar el impacto que tendrían algunas de las medidas propuestas por la Comisión, como la eliminación de las exenciones para las entidades sin ánimo de lucro.

Un punto que debería también ampliarse a las entidades sin ánimo de lucro es al que hace referencia la Comisión Europea a las entidades públicas. En este sentido, y como ejemplo, se podrían incluir todas las actividades económicas realizadas por las administraciones públicas así como por las entidades sin finalidad lucrativa en el ámbito de aplicación del IVA, y elaborar una lista de las actividades que se deberían excluir. Otra posibilidad, sería clarificar y modernizar las condiciones en las que los organismos públicos y entidades sin finalidad lucrativa, ya no pueden considerarse al margen del ámbito de aplicación del IVA.

De entre las conclusiones generales más destacadas que se pueden extraer de la consulta pública realizada por la Comisión Europea en el llamado Libro Verde²⁸, resaltamos “el régimen de IVA aplicado a las organizaciones sin ánimo de lucro ha suscitado numerosas reacciones”. No obstante, “estas organizaciones ya se benefician de la exención que se aplica a sus actividades de interés general. Por lo tanto, las restantes actividades no cubiertas por esta exención son el único motivo de preocupación. Pero estas últimas actividades, podrían quedar cubiertas por el régimen general de exenciones concedidas a las pequeñas empresas, con un volumen de negocio por debajo de un determinado límite, y ser objeto de las medidas y procedimientos adicionales de simplificación adoptados por los Estados miembros, los cuales podrían introducir, asimismo, mecanismos específicos de compensación, ajenos al régimen del IVA, para reducir la carga fiscal que grava las adquisiciones realizadas por dichas organizaciones”.

En consecuencia, la Comisión invita a los Estados miembros a aplicar las posibilidades existentes para aliviar la carga del IVA que soportan las organizaciones sin ánimo de lucro. Para ello se declara dispuesta a proporcionarles orientaciones sobre el sistema de IVA aplicable a las mismas.

En conclusión, observamos que las entidades sin fines lucrativos no fueron tenidas en cuenta a la hora de elaborar la Directiva comunitaria que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido.

De entre los problemas que encontramos, destacamos el impacto del IVA en la contratación cuando concurren licitadores exentos como las entidades sin fines lucrativos y otros licitadores no exentos. Cuestión que se plantea, por el hecho de excluir del precio en los procedimientos de contratación pública el IVA. Se propone, teniendo en cuenta el principio de adjudicación de los servicios a la oferta económicamente más ventajosa para la Administración Pública, así como los demás principios que deben regir la contratación pública, incluir en el precio de los procedimientos de contratación pública el IVA²⁹.

28.- Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el futuro del IVA: “Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único” Bruselas, 6.12.2011, COM (2011) 851 final.

29.- Tal y como dispone la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 10 de abril de 2008, As. C393/06, “en particular, la posibilidad de que un organismo financiado o controlado por el Estado, los entes territoriales u otros organismos de Derecho público, se guíe por consideraciones que no tengan carácter económico”.

Como posibles soluciones a los problemas aquí planteados, sería interesante incluir las siguientes propuestas:

- Reducción del IVA aplicable menor al tipo estándar, mantenerlo a tipo cero, o declarar exentas a las adquisiciones y servicios recibidos por la propia entidad sin finalidad lucrativa o, a las entregas de bienes y servicios prestados por las mismas cuando estén sujetos a IVA por realizar actividades económicas.
- Revisión y modificación del artículo 95 de la LIVA, relativo a las limitaciones del derecho a deducir respecto a las operaciones realizadas por las entidades sin ánimo de lucro, con el objetivo de suplir las limitaciones de deducción respecto de las cuotas de IVA soportadas afectas, parcialmente, a actividades económicas con arreglo a la utilización previsible.
- Transferencia de recursos por parte del Estado para que compense parte o la totalidad del IVA soportado no deducible.

Esta última propuesta, ha sido llevada a cabo por Estados miembros como Noruega, Reino Unido, Dinamarca y Finlandia entre otros. En este sentido, los costes de IVA en los que incurren determinadas ONG, son efectivamente reembolsados a través de los presupuestos generales anuales³⁰, por ejemplo, a través de una partida presupuestaria para dar subvenciones compensatorias al IVA no deducible, este es el caso de Portugal y parcialmente en Gran Bretaña, o en el caso de Dinamarca, que establece un principio general de compensación del IVA soportado no deducible para las entidades sin finalidad lucrativa.

4.- Conclusiones

1.- Las entidades de economía social, y más concretamente, las entidades sin finalidad lucrativa se encuentran en la actualidad con complejas formas de tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Entre las que nos encontramos con las exenciones, que a diferencia del resto de impuestos, en el IVA suponen un perjuicio grave al sujeto pasivo realizador de esa operación considerada por la LIVA como exenta.

Este perjuicio transforma a la entidad sin ánimo de lucro en consumidor final, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 94.Uno.1º de la LIVA, al no poder deducir las cuotas de IVA soportado en sus compras, ni repercutir el IVA al usuario final en la prestación de sus servicios. Esta situación, se

30.- Noruega, al igual que otros Estados miembros, ha implantado el reembolso de aquellas cuotas soportadas no deducibles por las entidades públicas cuando actúen en el ejercicio de la autoridad pública; es decir para operaciones no sujetas y algunas sujetas pero exentas, es el caso de: Reino Unido, Dinamarca, Finlandia, Suecia y Holanda.

da cuando la entidad sin ánimo de lucro, exenta en el Impuesto sobre el Valor Añadido, cobra un precio por la prestación de sus servicios. Así como, cuando realiza actividades de forma gratuita, o bien por propia elección de la misma, cuando sus consumidores no pueden afrontar un pago extra del IVA.

2.- Dentro de las exenciones nos encontramos con distintos tipos, entre las que destacamos, por su importancia, a las consideradas como exenciones rogadas, las cuales comprenden la prestación de servicios de asistencia social (artículo 20.Uno.8º LIVA), las actividades deportivas realizadas por establecimientos deportivos de carácter social (artículo 20.Uno.13º LIVA), las actividades culturales (artículo 20.Uno. 14º) y aquellos servicios prestados a sus miembros por determinadas entidades (artículo 20.Uno.6º y 12º LIVA).

Dichas exenciones requieren para su aplicación por parte de la entidad sin finalidad lucrativa el cumplimiento de una serie de requisitos regulados en la LIVA y RIVA. Y por último, el reconocimiento de la condición de establecimiento de carácter social por parte de la Administración, una vez demostrado el cumplimiento de dichas condiciones, esta consideración de establecimiento de carácter social no admite renuncia, y surte efectos desde la solicitud de la misma.

Sin embargo, estas exenciones ocasionan un perjuicio importante a la entidad que las solicita, puesto que el objetivo perseguido por el legislador es el de favorecer e impulsar el desarrollo de este tipo de servicios, siendo para el usuario de los mismo, un aliciente, el hecho de que esas actividades vayan sin IVA. Este objetivo inicial que persigue el legislador puede, en ocasiones, verse mermado por la repercusión y el perjuicio que se les ocasiona a los sujetos prestadores de esas operaciones exentas, ya que pueden optar por prestar ese servicio al usuario final incrementando los precios de aquéllos en la parte correspondiente a los impuestos indirectos no recuperables, lo que a la larga supone un perjuicio para el usuario final de ese servicio, ya que el IVA soportado no deducible puede ser repercutido a la larga al usuario de ese servicio vía precio o, en su caso, la entidad sin ánimo de lucro puede incluso asumir ella misma esos tributos como si se tratase de un coste adicional que debe ser financiado a través de la obtención de otros ingresos tales como las subvenciones, etc.

3.- Por lo tanto, esa entidad antes de solicitar las exenciones catalogadas como rogadas, deberá convenir y analizar el régimen fiscal que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido le perjudique menos, ya que, si la entidad repercute unas cuotas superiores a las soportadas, en el caso en el que el coste de los servicios procediese del trabajo y de las aportaciones personales, beneficiaría a la entidad, optar por la aplicación de la exención. Por el contrario, sería perjudicial para la entidad solicitar a la Administración tal exención, cuando el IVA que se le repercute a la entidad y que este soporta, sea superior al IVA que repercute al usuario final de ese servicio, como en los casos en los que provengan de las donaciones, subvenciones, o rentas de su propio patrimonio (como alquileres o dividendos). En estos casos, el coste de los servicios o entregas de bienes puede ser mayor que el precio que se les cobre a los destinatarios finales.

4.- Estas circunstancias, han supuesto para la Comisión Europea un amplio proceso de consulta acerca del funcionamiento del sistema actual del IVA, y de la forma en que debería reestructurarse este Impuesto en el futuro, a través del llamado Libro Verde sobre el Futuro del IVA "Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto, eficaz y adaptado al mercado único". En el cual, señala la necesidad de revisar las distintas exenciones, incluidas las de carácter social, para comprobar si los motivos económicos, sociales o técnicos en que se basaron siguen siendo válidos y si es posible mejorar su aplicación. En este sentido, señala que no se debe descartar ninguna opción, por lo que analizará el impacto de una progresiva eliminación de las exenciones, si bien hace notar, que muchas entidades abogan por su mantenimiento, e incluso, por la ampliación del alcance de algunas de ellas. Al mismo tiempo, la Comisión apoya un uso restringido de los tipos de IVA reducidos.

Bibliografía

- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (Ed.) (2002): *El IVA en las entidades no lucrativas (Cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros-Confederación Española de Fundaciones, Madrid.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2004): "El Impuesto sobre el Valor Añadido en las entidades sin ánimo de lucro (I)". En: *Régimen fiscal de las entidades sin ánimos de lucro*, Centro de Estudios R. Areces, 317-403.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (Ed.) (2007): *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2009): "¿Debe incluirse el IVA en la selección de la mejor oferta en la contratación pública? el problema de los licitadores exentos de IVA frente a los gravados en la ley de contratos del sector público", *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, 319, 81-104.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. & BOKOBO MOICHE, S. (2007): "Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Instituto de Estudios Fiscales*, 30/07, 5-58.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2011): "La deducción del IVA soportado por las entidades sin fines de lucro", *Carta tributaria*, 6, 3-26.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2012a): "La problemática derivada de la renuncia a la exención del IVA por las entidades sin fin de lucro", *Tribuna Fiscal*, 255, 8-15.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2012b): "El IVA de las entidades sin fin de lucro: operaciones no sujetas, supuestos de autoconsumo y sujeción al impuesto de operaciones esporádicas con contraprestación", *Gaceta Tributaria del País Vasco*, 42, 115-135.
- CRUZ AMORÓS, M. & LÓPEZ RIBAS, S. (Eds.) (2004): *La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada*, Price Waterhouse Coopers, Madrid.

- FRANCIS LEFEBVRE (Eds.) (2008a): *Memento práctico, IVA*, Madrid.
- FRANCIS LEFEBVRE (Eds.) (2008b): *Respuestas Memento, 1.000 preguntas sobre IVA*, Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. (2000): "Las subvenciones y el Impuesto sobre el Valor Añadido (I y II)", *Impuestos*, 1, 197-240.
- HÉRITIER (2001): "Market integration and social cohesion: the politics of public services in European regulation", *Journal of European Public Policy*, 8, 825-852.
- HERRERA MOLINA, M.A. (1999): "Algunos problemas de la sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades", *Quincena Discal*, 14, 9-18.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (Eds.) (2006): *Las Subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. (Eds.) (1994): *Las cooperativas y su régimen tributario*, Madrid, La Ley.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., MARTÍN SALCINES, F. & RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (Eds.) (2006): *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, lustel, Madrid.
- MORENO VALERO, P.A. (Eds.) (2001): *La Armonización del IVA Comunitario: un Proceso Inacabado*, Consejo Económico y Social, Madrid.
- MOYA-ANGELER, M. & PORTILLO, M.J. (2010): "Las cooperativas de viviendas y su relación inmobiliaria con el ayuntamiento a efectos del IVA", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 69, 245-265.
- MOYA-ANGELER, M. & PORTILLO, M.J. (2011): "La prestación del servicio público por parte del ente local a efectos de la Ley 37/1992, del IVA", *Crónica Tributaria*, nº 138/2011, 75-101.
- ONDARRA ERDOCIA, J. (1999): "IVA: las subvenciones y el gravamen del consumo", *Jurisprudencia Tributaria*, tomo I, 1180-1181.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2003): "La consideración de las cooperativas como entidades de carácter social a efectos de la aplicación de las exenciones previstas en el IVA", *Aranzadi jurisprudencia Tributaria*, 20, 21-24.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (Ed.) (2003): *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid.
- RUIZ GARIJO, M. (2004): "Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención", *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, 2, 39-57.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. (2001): "Tratamiento de las subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido", *Carta Tributaria*, 10, 1-28.
- VICTORIA SÁNCHEZ, A. (2001): "Las subvenciones sobre el IVA", *Gaceta Fiscal*, 199, 89-123.