

LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Autores: *Alejandro Blázquez Lidoy*^(a)
Universidad Rey Juan Carlos
Susana Bokobo Moiche^(b)
Universidad Autónoma de Madrid

DOC. N.º 30/07



(a) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Rey Juan Carlos, tiene también diversas publicaciones relacionadas con la tributación de fundaciones y asociaciones, además de trabajar de forma habitual con entidades sin ánimo de lucro. Como consecuencia del presente informe, el profesor Blázquez Lidoy ha publicado un libro editado en 2007 por el Instituto de Estudios Fiscales que lleva por título, *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin Fin de Lucro*, con Prólogo de D. Carlos Palao Taboada, (ISBN 978-84-8008-245-7). Además ha colaborado en la organización y participación como ponente en numerosos Seminarios, Congresos, capítulos de libros, artículos doctrinales y comentarios de jurisprudencia.

(b) Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, tiene diversas publicaciones en el ámbito de la fiscalidad de entidades no lucrativas y, de forma especial, en el ámbito de Derecho Tributario Internacional y Comunitario. En la actualidad, es Letrada del Tribunal Supremo en situación de Comisión de Servicio; y colaboradora externa del Instituto de Estudios Fiscales. Asimismo, ha colaborado, también, en la organización y participación como ponente en numerosos Seminarios, Jornadas y Congresos; y en la elaboración de informes para el Ministerio de Economía y Hacienda sobre normativa tributaria.



N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

El contenido de la presentación de este documento es de la exclusiva responsabilidad de las entidades promotoras del informe, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales

N.I.P.O.: 602-07-010-9

I.S.S.N.: 1578-0244

Depósito Legal: M-23771-2001

Este estudio fue posible gracias a la generosa financiación de las siguientes entidades:



La *Asociación Española de Fundraising*, tiene sus orígenes en el año 1997 y nace de la unión de la Asociación de Profesionales del Fundraising (APF) y la Asociación de Organizaciones no Lucrativas y no Gubernamentales Usuarías de Marketing Directo (AOMD). En la actualidad reúne a 27 ONG, que trabajan activamente en el ámbito de la Cooperación para el Desarrollo, la Acción Social, la Defensa del Medioambiente y los Derechos Humanos, etc. Los objetivos principales de la entidad son:

- Contribuir a la profesionalización en la labor de Captación de Fondos por parte de la ONG/ONL españolas, así como la difusión de las buenas prácticas del Marketing y la Comunicación Directa Integrada, aplicadas a la gestión y la recaudación de fondos.
- Formar, informar y asesorar a las ONG/ONL y a los profesionales en las técnicas de captación de fondos existentes.
- Desarrollar estándares de calidad y criterios éticos en la práctica de la captación de fondos para asegurar la confianza de los donantes en el sector no lucrativo.
- Promover la investigación, el intercambio y la evaluación de experiencias entre los profesionales de las distintas organizaciones.

Las principales actividades a través de las cuales la Asociación Española de Fundraising desarrolla estos objetivos son las siguientes:

- La organización de actos para promover el intercambio y la divulgación del *fundraising*, tales como mesas redondas, grupos de trabajo, tertulias, etc.
- El desarrollo de investigaciones y estudios sobre los temas de interés para el sector.
- La realización de programas de formación.
- La organización del Congreso Anual de Fundraising.
- La articulación de acuerdos de colaboración con entidades que puedan beneficiar el desarrollo y la realización de la labor de la captación de fondos.
- La elaboración de estándares y códigos éticos de actuación en el ámbito específico del *fundraising*.

La *Coordinadora de ONG para el Desarrollo-España* es una plataforma plural, independiente, participativa, democrática y representativa. Cuenta con una estructura de red madura, tras sus más de 20 años de recorrido; y se ha constituido como lugar de encuentro e intercambio y en referente del sector de la cooperación. Desarrolla una interlocución estable en materia de cooperación al desarrollo y lucha contra la pobreza con las diferentes administraciones públicas a nivel estatal, así como con el resto de actores de la cooperación, los medios de comunicación y la sociedad en general, como representante de las 94 ONGD y 15 Coordinadoras Autonómicas que la forman. Las más de 420 organizaciones que conforman la red de la Coordinadora, le reconocen el liderazgo del sector y la función de instancia de autorregulación del colectivo.

La Coordinadora ha desarrollado, también, una importante capacidad de movilización social y de trabajo con otras redes y movimientos. Sus organizaciones comparten un proyecto común, la lucha contra la pobreza, y asumen como forma de autorregulación el Código de Conducta para promover los principios de transparencia y democracia interna de las ONGD. La Coordinadora es punto de encuentro para las ONGD, lugar de debate y reflexión donde compartir experiencias y plantear propuestas para el Sector.

En la Coordinadora trabajan distintos grupos temáticos (Acción Humanitaria, Agua, Cambio Climático y lucha contra la pobreza, Campaña, Comisión de Seguimiento del Código de Conducta, Consejo de Cooperación, Comunicación, Coordinadoras Autonómicas, Educación para el Desarrollo, Financiación para el Desarrollo, Género y Desarrollo, Migración y Desarrollo, Transparencia, Unión Europea,) donde las ONGD ponen su trabajo al servicio del colectivo y coordinan actividades conjuntas. Además,

presta servicios al colectivo de ONGD (formación, asesoramiento, recursos, información...) y da a conocer el trabajo de éste; potencia el diálogo con otros actores sociales (sindicatos, partidos políticos, movimientos sociales; realizar campañas de sensibilización social –como la Campaña Pobreza Cero– y potencia el voluntariado como expresión de participación democrática; reivindica políticas de cooperación que garanticen una ayuda al desarrollo eficaz, transparente y orientada a la erradicación de la pobreza; y presiona a las administraciones públicas españolas y a las instituciones europeas e internacionales para que tomen medidas políticas, comerciales, económicas y financieras que favorezcan el desarrollo de los pueblos del Sur.

La *Plataforma de ONG de Acción Social* es una organización de ámbito estatal, privada, aconfesional y sin ánimo de lucro que trabaja para promover el pleno desarrollo de los derechos sociales y civiles de los colectivos más vulnerables y desprotegidos de nuestro país y fortalecer el Tercer Sector de Ámbito Social. Fue creada el 17 de mayo del año 2000 y en la actualidad agrupa a 25 entidades.

La Plataforma persigue, entre otros, los siguientes fines:

- Promover las condiciones para que la libertad y la igualdad de las personas y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas.
- Contribuir a la inclusión y cohesión social.
- Defender los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales de los sectores más vulnerables.
- Mejorar y articular el Tercer Sector de Acción Social.

Nuestro trabajo cotidiano se concreta en:

1. *La ejecución de programas* para el Fomento de la Calidad en las ONG de Acción Social y el impulso del Plan Estratégico del Tercer Sector de Acción Social.
2. *La incidencia política*, para lograr avances sociales y la adecuada regulación del sector, mediante el trabajo conjunto con el resto de agentes en órganos consultivos y con fuerzas políticas.
3. *El trabajo con redes estatales e internacionales*, para cumplir con la articulación del sector y el intercambio de experiencias.
4. *Las campañas informativas dirigidas a los ciudadanos* sobre el destino de sus impuestos cuando marcan la opción de Fines Sociales en su declaración de la renta y la financiación de la Acción Social en nuestro país.

Para más información: www.plataformaong.org.

ÍNDICE

PRESENTACIÓN

1. INTRODUCCIÓN: ENTIDADES NO LUCRATIVAS Y DERECHO TRIBUTARIO
2. LA PROBLEMÁTICA DEL IVA EN LAS ONG
 - 2.1. Las ONG como empresas a los efectos del IVA
 - 2.2. El IVA como tributo que grava el valor añadido monetario y el problema con las ONG que crean valor añadido real y no monetario
 - 2.3. Actividades y operaciones gratuitas
 - 2.4. Exenciones y ONG
3. IMPACTO DEL IVA EN LAS ONG Y POSIBILIDADES DE MEJORA EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA
4. TRATAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA DEL IVA PARA LAS ONG EN ALGUNOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA. SOLUCIONES EXTRAPOLABLES AL CASO ESPAÑOL
 - 4.1. Introducción: las ONG en la UE
 - 4.2. El Derecho comunitario
 - 4.2.1. Los tipos reducidos
 - 4.2.1.1. Antecedentes históricos recientes
 - 4.2.1.2. El régimen actual
 - 4.2.1.3. La doctrina del Tribunal de Justicia en materia de aplicación de tipos reducidos
 - 4.2.2. El régimen de las exenciones
 - 4.2.3. Las propuestas de reforma al actual sistema del IVA
 - 4.2.3.1. Propuestas de reforma en el seno de la UE
 - 4.2.3.2. Hacia dónde se encaminan los trabajos de la Comisión
 - 4.2.3.3. La posición del Parlamento Europeo. Propuesta de Benedetto della Vedova
 - 4.3. Derecho comparado. Régimen de devolución del IVA soportado no deducible en los distintos países de la Unión
 - 4.3.1. Régimen de devolución del IVA no soportado a las entidades públicas
 - 4.3.1.1. El sistema en el Reino Unido
 - 4.3.1.2. Dinamarca
 - 4.3.1.3. Finlandia
 - 4.3.1.4. Suecia
 - 4.3.1.5. Noruega

- 4.3.1.6. Holanda
 - 4.3.1.7. Cuadro-resumen
 - 4.3.2. Supuestos de devolución del IVA a particulares
 - 4.3.3. Supuestos de devolución del IVA a entidades de interés general en el Reino Unido
 - 4.3.4. El caso de Dinamarca. La devolución del IVA soportado no deducible a los entes sin ánimo de lucro
 - 4.3.5. Iniciativas de presión a nivel europeo, en el Reino Unido e Irlanda
 - 4.3.5.1. La iniciativa del European Charities' Committee on VAT (ECCVAT)
 - 4.3.5.2. La iniciativa del Charities' Tax Reform Group
 - 4.3.5.3. La iniciativa del Irish Charities Tax Reform Group
 - 4.3.6. Conclusiones del Derecho comparado
5. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA INTERNA ESPAÑOLA: PROPUESTA DE MODIFICACIONES
- 5.1. IVA deducible por actividades gratuitas (gastos corrientes y bienes de inversión)
 - 5.2. Otras cuestiones con relación al IVA deducible
 - 5.3. Tributación de las operaciones gratuitas realizadas por ONG
 - 5.4. Tributación en el IVA de los ingresos no públicos
 - 5.5. Tributación en el IVA de los ingresos públicos
 - 5.6. Aplicación de tipos de gravamen reducidos a ciertas actividades
 - 5.7. Aplicación de las exenciones a los ingresos obtenidos por ONG

BIBLIOGRAFÍA

PRESENTACIÓN

Esta presentación ha sido redactada por las entidades promotoras del informe en base a las aportaciones recogidas en el mismo.

La problemática del IVA en las ONG es, sin duda, una temática de elevada complejidad técnica, como podremos comprobar a lo largo del presente estudio. Por esa razón, es necesario abordarla con rigor, de manera que hagamos posible la propuesta de soluciones, concretas y realistas, que corrijan el grave perjuicio económico que sufren las ONG como consecuencia de la normativa actual de este impuesto.

Pero antes de adentrarnos en la complejidad técnica resultará muy útil y clarificador exponer con sencillez la raíz del problema y sus consecuencias.

Podemos situar el origen del problema en la misma identidad de estas organizaciones, las ONG, y en la propia naturaleza del impuesto. El IVA, como se explica en el informe, es un impuesto basado en el consumo, que opera en el mercado, en el que únicamente se contempla la existencia de empresas y consumidores. Las ONG no encajan en ninguna de estas dos categorías dado que, si bien prestan servicios, lo hacen, mayoritariamente, sin obtener contraprestación económica y, por lo tanto, nunca pueden ser consideradas como “empresas” ni, consecuentemente, trasladar el IVA que soportan; pero tampoco son consumidores finales pues prestan un servicio a terceros, y al hacerlo de manera gratuita, se convierten en recaudadores finales del impuesto, soportando el IVA e ingresándolo puntualmente a la Hacienda Pública sin posibilidad de recuperación o traslación.

Esa es la razón por la que la “lógica” del impuesto se quiebra ante la “razón de ser” de las ONG. En una lógica de mercado y de consumo sólo se puede ser productor, que traslada el coste del impuesto e incrementa el valor sobre el bien/servicio, es decir, sujeto pasivo del impuesto, o consumidor final. Adquirir bienes o servicios para dar un servicio a quién lo necesita sin cobrar ese servicio se sitúa fuera de la “lógica” del impuesto. La posibilidad de que un conjunto de ciudadanos decidan actuar de manera solidaria con los más necesitados o a favor de causas de interés social, sin buscar un interés lucrativo, y actuando de manera desinteresada, no tiene cabida en esa lógica. Así se quiebra la cadena, convirtiendo a las ONG en recaudadores finales del impuesto, haciéndolas soportar un sobre-coste en sus actividades.

Es difícil afirmar que las ONG no aportan “valor añadido”. Sin embargo, el IVA grava el valor añadido “monetario” y no el real. Y este es el problema de las ONG: su “valor añadido” no se manifiesta “monetariamente”, según la lógica del mercado. En el marco conceptual del impuesto no tiene sentido, no tiene cabida, una entidad que produzca servicios aportando valor pero sin cobrar por ellos.

Nos parece importante comenzar señalando este choque de conceptos que está en la base de la problemática y que conduce, a quién quiera aventurarse por ellas, a reflexiones profundas sobre el marco normativo que nos rodea y como condiciona nuestros principios y valores de manera inadvertida. No es, esta línea de reflexión, el objetivo de este estudio. Pero sin duda nos parece sugerente.

La consecuencia de esta disfunción y las posibilidades de corregirla constituyen la razón de ser de este estudio. Se trata de explicitar y llamar la atención sobre el impacto, el perjuicio, que supone el actual tratamiento del IVA sobre las ONG. El hecho de que en las actividades gratuitas el IVA sea un coste añadido no recuperado supone una merma de sus recursos: parte de la financiación obtenida revertirá, no en fines de interés social, sino en pagar un tributo como el IVA. Ciertamente resulta llamativo explicar que una parte significativa de los ingresos recibidos por una ONG, ya sean donaciones o subvenciones, terminará en las arcas de la Hacienda Pública mediante el coste soportado del IVA en las transacciones de estas entidades; coste que no pueden repercutir sobre sus be-



neficiarios (“consumidores finales”). Al no poder trasladar el IVA soportado a un “consumidor final”, las ONG sufren un incremento en el coste de adquisición de bienes y servicios, necesarios para su actividad convirtiéndose en recaudadores finales del impuesto, debiendo derivar recursos obtenidos para el cumplimiento de sus fines a las arcas del Estado.

Tal vez con un ejemplo se entienda mejor: al comprar material de abrigo para distribuir entre personas sin techo por 100 euros, 16 de esos 100 euros, posiblemente provenientes de un donante privado –o tal vez de una subvención pública–, irán a parar a Hacienda. Además el coste de ese material habrá sido un 16 por 100 más caro para la ONG que para cualquier entidad de carácter empresarial, con ánimo de lucro, que podrá recuperar ese coste. ¿Tiene esto algún sentido?

En definitiva, el sistema del IVA, tal y como está configurado actualmente en la Directiva 2006/112 –Texto Refundido de la Sexta Directiva del IVA– y en la Ley 37/92 penaliza a las ONG porque al contrario de lo que sucede con las entidades lucrativas, las exenciones y los supuestos de no sujeción, implican la imposibilidad de recuperar, a través del mecanismo de la compensación, importantes cantidades de dinero.

Dado el marco europeo del IVA, esta situación afecta de manera generalizada a ONG de todos los países de la Unión. Y de hecho existe un movimiento coordinado de organizaciones sociales que reclaman en el ámbito europeo modificaciones de la directiva en este sentido. Pero también es cierto, como se puede comprobar en este mismo estudio, que existen diversas iniciativas de los estados miembros para encontrar soluciones a nivel nacional al problema planteado y eliminar, o al menos, minimizar, el perjuicio generado a las ONG, a sus beneficiarios y a sus donantes.

El objetivo final perseguido por las organizaciones promotoras del estudio es la recuperación del IVA soportado por las ONG, con el objetivo de poder dedicar esos recursos a las causas de interés social que constituyen su misión y su razón de ser. En el informe se argumenta y defiende la opción del reembolso del IVA soportado no deducible por compensación por parte del Estado, solución ya implantada en otros estados y perfectamente compatible con la Directiva actual. Esta solución requiere tan sólo voluntad política puesto que no interfiere con el marco normativo del IVA. Resuelve el problema con una medida compensatoria externa al marco normativo europeo del impuesto, una medida que se sitúa dentro del ámbito competencial del Estado Español. Podrán existir dificultades de carácter técnico o procedimental, que estaremos encantados de colaborar activamente a solucionar, pero esta medida, que acabaría con una situación gravosa y perjudicial para las ONG, sólo requiere voluntad política para su implantación.

Adicionalmente, y de manera detallada y rigurosa se plantean en el estudio 56 propuestas y aportaciones técnicas detalladas para la mejora de la actual legislación española. La aplicación de estos criterios permitiría, dentro del ámbito de actuación que permite la Directiva, y con iniciativas que sólo requieren voluntad política y técnica para su abordaje, paliar, en cierta medida, el efecto actual del IVA en las ONG. Ambos caminos, la recuperación del IVA soportado por compensación, y la optimización técnica de la reglamentación actual, pueden recorrerse en paralelo y darían como resultado una mejora en la calidad del impuesto.

Las entidades promotoras del estudio representan a ONG de cooperación al desarrollo, de acción humanitaria, de acción social, defensoras del medioambiente y de derechos humanos. Mayoritariamente su labor se concentra en los colectivos más necesitados y no desarrollan actividades de carácter mercantil. Por ello, la consecuencia del actual tratamiento del IVA en estas organizaciones alcanza la máxima contradicción y la más urgente necesidad de solución.

La problemática analizada en el informe es común para el conjunto de las denominadas Entidades sin Ánimo de Lucro (ENL). Pero como promotores del informe, y debido a la extrema contradicción que implica el perjuicio del IVA en organizaciones de carácter solidario, hemos decidido utilizar la terminología ONG a lo largo del estudio. Con ello pretendemos centrar la atención sobre el impacto específico en estas organizaciones, así como indicar que las medidas correctoras deben comenzar precisamente en este conjunto de entidades. Existen soluciones y posibilidades para acotarlas. De esta manera, si bien en el estudio podrá utilizarse en ocasiones los términos Enti-

dad/Organización No Lucrativa, o Tercer Sector, en todo momento la referencia se centrará en las entidades denominadas ONG englobando en esta denominación, como hemos señalado más arriba, a las organizaciones de cooperación al desarrollo, de acción humanitaria, de acción social, de defensa de derechos humanos y del medioambiente. Estas organizaciones, al contrario que otras tipologías de Entidades sin Ánimo de Lucro, desarrollan la práctica totalidad de su actividad a través de operaciones gratuitas lo cual agrava y maximiza el perjuicio generado por el tratamiento del IVA en sus operaciones.

La definición del “perímetro” del concepto ONG es un tema pendiente en el Estado español, donde no existe una definición jurídica del concepto. Existen diversas referencias en la legislación, pero ninguna de ellas define con claridad el perímetro. También existen diversos registros en los que estas organizaciones pueden o deben inscribirse (registro de asociaciones o fundaciones –en función de su forma jurídica–, entidades declaradas de interés social, registros en los Ministerios de Asuntos Exteriores y Cooperación y de Trabajo y Seguridad Social...) pero ninguno de ellos permitiría “cerrar” el perímetro de definición de ONG. Sin duda este será uno de los problemas a la hora del desarrollo de la iniciativa gubernamental que proponemos. Pero estamos convencidos que, asumida la medida de la devolución del IVA soportado por compensación del estado, podremos encontrar procedimientos que salven esta dificultad. Las organizaciones firmantes están dispuestas a colaborar en su búsqueda e implementación.

El interés y el apoyo recibido por el Instituto de Estudios Fiscales ha sido fundamental para conseguir que el estudio presentado fuera riguroso, fundamentado y pudiera ver la luz. Queremos dejar aquí constancia de nuestro reconocimiento y agradecimiento.

La calidad técnica y la autoría del estudio corresponden a Alejandro Blázquez y Susana Bokobo a quienes agradecemos su interés, dedicación e implicación. Gracias a ambos hemos entendido mejor la complejidad técnica del impuesto, sus consecuencias y las posibles alternativas existentes para su mejora.

Confiamos en que este estudio provoque la reflexión y la conciencia de una necesidad de cambio en la administración y los poderes públicos y permita la puesta en marcha de un proceso que permita a las ONG recuperar el coste soportado del IVA.

*Asociación Española de Fundraising
Coordinadora de ONG para el desarrollo - España
Plataforma de ONG de Acción Social*

1. INTRODUCCIÓN: ENTIDADES NO LUCRATIVAS Y DERECHO TRIBUTARIO

La mayoría de los estudios del régimen fiscal de las entidades no lucrativas (ENL) se centran en el Impuesto sobre Sociedades y en las consecuencias para los vulgarmente denominados mecenas. Y la razón de ser en ambos casos se encuentra en que existe una Ley *ad hoc* que examinar, la Ley 49/2002, del Régimen fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, y antes la Ley 30/1994. Sin embargo, en el IVA los estudios han sido escasos y creemos que esto se debe a que se carece de una normativa separada de esta materia para las ENL, como no podía ser de otra manera en un tributo armonizado. La incidencia del IVA en las ONG debe estudiarse analizando la problemática general y viendo cómo opera ante entidades que, precisamente, tienen una distinta naturaleza y forma de operar. A estos efectos, vamos a entender por ONG aquellas “organizaciones de carácter privado surgidas de la iniciativa ciudadana o social, bajo diferentes modalidades que responden a criterios de solidaridad, con fines de interés general y ausencia de ánimo de lucro, que impulsan el reconocimiento y el ejercicio de los derechos sociales”, según la definición que la Ley de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia, Ley 39/2006, se da a las entidades del Tercer Sector (art. 2.8).

No obstante esta carestía, los mayores problemas de las ONG se encuentran a nuestro parecer en el Impuesto sobre el Valor Añadido. La tributación directa de las estas entidades, por vía Impuesto sobre Sociedades, si bien plantea problemas dogmáticos importantes, tiene una relevancia práctica, en muchos casos, menor en la medida en que nos encontramos ante entidades que no van a obtener normalmente beneficios. El mecenazgo, por su parte, afecta indirectamente a las ONG. Su interés se limita a que la donación que en su caso se haga aproveche fiscalmente al máximo al mecenaz, participando las Administraciones del coste que le supone, de tal forma que éste se vea incentivado a donar una cantidad mayor. Pero es el IVA el tributo que más incide económicamente en las entidades del Tercer Sector. En efecto, en el IVA, las vulgarmente denominadas ONG son tratadas como si de un empresario se tratara cuando su forma de operar es totalmente distinta. En efecto, las ONG presentan fundamentalmente dos especialidades; por un lado, operan en muchos casos a título gratuito y, en otros, por precios inferiores a los de mercado e incluso a los de coste.

2. LA PROBLEMÁTICA DEL IVA EN LAS ONG

2.1. Las ONG como empresas a los efectos del IVA

Una de las cuestiones que quizás sorprenda a las ONG cuando se enfrentan al Impuesto sobre el Valor Añadido es que tengan que tributar por este impuesto aun cuando carezcan de ánimo de lucro. Sin embargo, esta consideración queda extramuros del impuesto. En el IVA, donde el valor primordial está constituido por la neutralidad del tributo, los fines o resultados perseguidos en la actividad o en cada operación no se toman en consideración (art. 4. tres de la LIVA). Lo único que importa es si actúan en el mercado, entregando bienes o prestando servicios de manera habitual con contraprestación, en cuyo caso serán sujetos pasivos del IVA, serán empresarios a los efectos de este tributo. En este sentido, y aunque sea a efectos del Derecho de la competencia, el Tribunal de Luxemburgo manifiesta, conociendo del caso de una fundación, que 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 (Sentencia 10 de enero de 2006, *Cassa de Risparmio*, As. C-222/04). El carácter no lucrativo sólo se tiene en cuenta a los efectos de la aplica-



ción de ciertas exenciones del IVA (arts. 20, 21, 44, 45 y 46 de la LIVA). A los restantes efectos de la LIVA, las ONG son como el resto de entidades, donde lo que determina el régimen aplicable es la actividad u operación concreta que se realice, con independencia de quién lo haga y la finalidad con que se ejecute. En este sentido, la STJCE de 21 de febrero de 2006 (*Halifax*, As. 255/02) 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.

Las especialidades en el IVA para las ONG vendrán de las consecuencias de esa actuación sin fin lucrativo: se crea valor añadido real que no se manifiesta en un valor añadido monetario como consecuencia de que se realizan actividades y operaciones gratuitas y por precios inferiores al mercado.

2.2. El IVA como tributo que grava el valor añadido monetario y el problema con las ONG que crean valor añadido real y no monetario

El IVA es un impuesto sobre el volumen de negocios y el consumo y, como se ha puesto de manifiesto en el artículo 1 de la Directiva 2006/112 relativa al IVA, sólo pueden estar sujetas al impuesto las operaciones que forman parte del volumen de negocios y que constituyen fases que finalizan normalmente en el consumo por el destinatario final.

La sistemática del IVA gira en torno a una idea: en cada fase de la producción se produce un valor añadido. Y es precisamente ese valor lo que se grava en cada uno de los estadios, de tal manera que en la última fase de todas, el consumo por el destinatario final, se habrá gravado el verdadero valor añadido de la prestación o entrega. Numéricamente, operaría de la siguiente manera:

Fase en el ciclo producción-consumo de un producto	Precio	IVA repercutido (16 por 100)	IVA soportado	A ingresar en la Hacienda Pública
1. ^a fase Venta de Materias Primas	18.750	3.000	—	3.000
2. ^a fase Venta de Productos Terminados	46.875	7.500	3.000	$7.500 - 3.000 = 4.500$
3. ^a fase Venta Mayorista	56.250	9.000	7.500	$9.000 - 7.500 = 1.500$
4. ^a fase Venta Minorista	65.625	10.500	9.000	$10.500 - 9.000 = 1.500$

En este ejemplo se puede observar cómo opera el IVA para los empresarios. En cada uno de los estadios sólo tienen que ingresar la diferencia entre lo que repercuten y lo que soportan, por lo que financieramente el IVA es neutro. Y es el consumidor final, al que se le repercuten las 10.500 unidades, el que finalmente soporta en dicha cuantía el tributo (es la suma total de las cantidades a ingresar en cada una de las cuatro fases). Como se ha señalado en la Sentencia de 6 de octubre de 2005 (*MyTravel*, As. C-291/03, § 30) “Debe recordarse que el principio básico en el que se apoya el IVA consiste en que el sistema de este impuesto sobre el consumo pretende gravar únicamente al consumidor final. El IVA es exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios y es recaudado por los sujetos pasivos en cada fase del proceso de producción o de distribución por cuenta de la administración tributaria, a la que deben entregarlo. Según el principio básico de este sistema y su mecanismo de funcionamiento, la administración tributaria debe percibir un importe del IVA igual al impuesto efectivamente pagado por el consumidor final”.

Este es el funcionamiento normal en las empresas. En las ONG, por el contrario, este sistema puede quebrar. En efecto, las ONG aportan valor añadido. Es más, su ámbito normal de actuación es la prestación de servicios, donde el factor trabajo es fundamental, de tal manera que podemos decir que aportan mucho valor añadido real. Sin embargo, el IVA grava el valor añadido monetario y no el

real. Y este es precisamente el problema de las ONG ya que en muchos de los casos el valor añadido real no se manifiesta monetariamente. Así, en la medida en que las fuentes de financiación no vengan de forma exclusiva de las contraprestaciones obtenidas por los destinatarios –que es cuando se gravará el valor añadido monetario– sino que provengan de las donaciones, subvenciones, o rentas de su propio patrimonio (como alquileres o dividendos) resultará que el coste de los servicios o entregas de bienes puede ser mayor que el precio que se les cobre a los destinatarios finales. De esta manera, y a diferencia de lo que ocurre con las empresas, en las ONG se producirá en muchos casos un valor añadido real pero un desvalor añadido monetario.

Así, si tomamos el anterior ejemplo, pero situando a la ONG al final del ciclo productivo, la situación sería la siguiente:

Fase en el ciclo producción-consumo de un producto	Precio	IVA repercutido (16 por 100)	IVA soportado	Ingresar/devolver en la Hacienda Pública
1.ª fase Venta de Materias Primas	18.750	3.000	—	3.000
2.ª fase Venta de Productos Terminados	46.875	7.500	3.000	7.500–3.000=4.500
3.ª fase Venta Mayorista	56.250	9.000	7.500	9.000–7.500=1.500
4.ª fase ONG	5.000	800	9.000	800–9.000=(–8.200)

Como se puede ver, el IVA final que queda en la Hacienda Pública es el correspondiente a un precio de 5.000 unidades (800 unidades), cuando el coste del bien es de 56.250 euros y el IVA mínimo que debería haber en el Erario Público es de 9.000 euros. A efectos del IVA, al operar sobre la contraprestación recibida, se ha producido un desvalor añadido y el verdadero coste del bien no ha tributado.

Pero el problema no viene sólo de la existencia de los consumos no gravados. El importe de la transmisión o prestación que se toma a todos los efectos del IVA es el efectivamente cobrado –valor subjetivo–. Esto hace que magnitudes como la prorrata se vean corrompidas al aplicar magnitudes en muchos de los casos no comparables y que vienen, al fin y al cabo, a crear disfunciones graves en la deducción de los IVA soportados.

2.3. Actividades y operaciones gratuitas

La situación anterior llega a su extremo cuando no se cobra precio. Son las actividades y operaciones gratuitas. En este caso, el IVA llega a su máxima problemática, en tanto es una de las cuestiones peor resueltas en la normativa, como, de hecho, no podía ser de otra manera al ser el IVA un impuesto pensado para empresarios y donde resulta poco concebible que alguien pueda actuar de forma gratuita si no es beneficio propio. Los problemas son dos; determinar si la operación gratuita tributa por autoconsumo, en cuyo caso podrá deducirse los IVA soportados, o bien si la actividad o incluso la operación está no sujeta, en cuyo caso la ONG debería soportar los IVA como coste. Pero es que, además, la LIVA española ha señalado que no todos los IVA soportados que estén afectos a actividades no sujetas y sujetas son deducibles; sólo lo son IVA de bienes de inversión o los arrendamientos de los mismos. Pero los IVA por gastos comunes parece que no serían deducibles en ninguna cuantía (art. 95).

Precisamente el hecho de que en las actividades gratuitas no sujetas el IVA sea un coste supone una merma de sus recursos. Parte de la financiación que obtienen, que en muchos de los casos van a venir de las subvenciones, van a revertir no en fines de interés general, sino en pagar tributos como el IVA, lo que supone un traslado de recursos del Tercer Sector al público, sin que parezca haya una razón justificada.

2.4. Exenciones y ONG

El marco de las exenciones ha sido el campo habitual donde se ha estudiado la operativa del IVA en las ONG. En principio, la finalidad de las exenciones de interés general radica en abaratar al consumidor el precio de los servicios o los productos. Y esto es, generalmente, cierto cuando la entidad trabaja a precios de mercado. Sin embargo, cuando los precios son inferiores al mercado es posible que la exención se configure como un perjuicio económico para la ONG. No en vano las actividades de interés general tributan a tipos reducidos en el IVA (7 por 100), de tal manera que los IVA soportados al 16 por 100 se convierten al siete, lo que puede suponer un derecho a la devolución si el importe de los costes con IVA es elevado y/o el precio de los servicios o entregas es inferior a los de mercado. De esta manera, la operativa de la exención puede derivar a una paradoja; se aplica un sistema la exención que no produce una minoración del precio para el consumidor y sí una mayor tributación por IVA.

3. IMPACTO DEL IVA EN LAS ONG Y POSIBILIDADES DE MEJORA EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA

Se ha señalado por parte de la doctrina tributaria que hoy en día el IVA supone para muchas ONG una merma de recursos que pueden aplicar a sus finalidades de interés general, de tal manera que el hecho de que pierdan el IVA lo único que implica es que parte de los recursos no se puedan aplicar a la contratación de personal o mejora de las infraestructuras. Es una opinión que compartimos plenamente cuando la ONG realizan actividades gratuitas o exentas. Y, de hecho, no hay que olvidar que en la medida en que estemos en un Estado social y de Derecho, hay una serie de prestaciones básicas que deben ser atendidas por los poderes públicos. El hecho de que se drenen recursos a las ONG supondrá, en última instancia, que esa minoración implique un aumento del gasto por las Administraciones. Esta es la paradoja que en su día se señalaba con relación a las subvenciones que se incluían en la regla de prorrata; los entes públicos transferían una serie de recursos a las ONG de los cuáles parte iban a financiar el IVA.

En cualquier caso, desde el punto de vista del IVA hay que partir de un dato esencial. El margen de maniobra del legislador español es limitado. Tiene posibilidades de configuración pero siempre dentro de los límites permitidos por las Directivas. Y plantear soluciones globales, como ha sucedido con relación al Impuesto sobre Sociedades y al mecenazgo resulta hartamente complejo. En este sentido, basta hacer mención a tres botones de muestra:

- (i) En la propuesta de Directiva para modificar los tipos reducidos del Impuesto sobre el Valor Añadido [COM (2003) 397 final] se afirma que el IVA “es un impuesto sobre el consumo cuyo objetivo principal es generar ingresos fiscales: cada Estado miembro destina estos ingresos según las prioridades determinadas por él mismo. El IVA no debería desempeñar el papel de subvención a determinados sectores. Ahora bien, por el momento, en muchas solicitudes de tipo reducido parece que uno de los objetivos principales de la reducción solicitada sería favorecer a un determinado sector, teniendo en cuenta su carácter social, cultural, etc. o dificultades especiales en el mismo”.
- (ii) Como regla general, además, el principio de neutralidad fiscal se opone a que las prestaciones sociales reciban un trato distinto en función que las entidades que la realicen intervengan con o no sin ánimo de lucro (STJCE de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest*, As. C-498/03).
- (iii) Por último, “las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de actividades económicas delimita la extensión del ámbito de aplicación cubierto por el concep-

to de actividades económicas y su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean los fines o los resultados de ésta” (STJCE de 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield*, As. C-223/03, § 47).

No obstante, podemos advertir que caben tres vías generales para mejorar la tributación en el IVA. Una primera, que no afecta al IVA como tributo y que sería una transferencia de recursos por parte del Estado para que compense parte o la totalidad del IVA soportado no deducible. A estos efectos, sería condición indispensable determinar cuáles son los IVA soportados que las ONG soportan y no se deducen. Y son datos que con las diversas declaraciones que se tienen que presentar pueden conocerse. A nuestro parecer, esta solución sería plenamente satisfactoria en tanto que no incidiría en los principios comunitarios ni, en consecuencia, en problemas de igualdad y neutralidad con relación al resto de operadores. Incidiremos sobre esta solución con profusión posteriormente.

Una segunda vía que estaría dentro de los márgenes de actuación que la Directiva permite. En este caso se han planteado dos alternativas. La primera consiste en reducir el IVA aplicable a los bienes vendidos y servicios prestados por la propia ONG. En España ese tipo es del siete por 100 y sería posible reducirlo aun más. De hecho, a lo que realmente aspiran las ONG es a la aplicación de un tipo cero, lo que daría derecho a recuperar todo el IVA sin incrementar el precio de sus servicios. Sin embargo, estas soluciones afectan sólo a aquellas entidades que realizaran actividades económicas, salvo que el tipo cero se aplicara a las adquisiciones y servicios recibidos por las mismas. Pero no hay que olvidar que las ONG que actúen de forma gratuita, y estén no sujetas al tributo o realicen actividades no sujetas, no pueden acceder en ningún caso a la devolución de los IVA soportados. Otra opción, en cambio, sería reducir el tipo de gravamen de las compras de bienes y de los servicios recibidos por las ONG, de tal manera que todas estas entidades se verían beneficiadas. O incluso declarar la exención de adquirido o recibido, como, por ejemplo, sería posible con relación a los arrendamientos que satisfacen las ONG, pues la Directiva da un amplio margen de acción en esta materia.

La tercera de las vías presenta un enfoque totalmente distinto: pasa por analizar la normativa española y encontrar aquellas cuestiones que presentan disfunciones que podrían mejorarse. Ciertamente, los problemas de las ONG cuando aplican la LIVA son enormes. Y la causa está en que, como ya hemos dicho, el IVA está pensado para empresarios que aportan valor añadido, no para ONG. Por poner algún ejemplo. Si una ONG vende parte de sus servicios y parte los regala, por los que regala habría que analizar si habría que pagar un IVA por autoconsumo. Si la respuesta fuera afirmativa, el perjuicio para las ONG sería enorme. Pues bien, esta es una cuestión no solventada en la norma y que, a nuestro parecer, debería abordarse. Otro ejemplo, íntimamente relacionado, está en las actividades gratuitas. Si una ONG afecta ciertos gastos a actividades empresariales y/o no sujetas, resulta que los que sean por gastos ordinarios, no por bienes de inversión o arrendamientos, el artículo 95 de la LIVA impide deducir la totalidad del IVA, lo que a nuestro parecer atenta contra la Sexta Directiva. En otros casos, será la interpretación de la DGT en ciertas cuestiones lo que pueda suponer un perjuicio para las ONG. Es lo que sucede, por ejemplo, con las subvenciones vinculadas al precio y la interpretación extensiva que se está realizando.

Son dichos casos donde el legislador español, e incluso la DGT, sí tienen posibilidad de incidir y, a nuestro juicio, deberían hacerlo. Estas medidas, menos relacionadas con soluciones generales para las ONG, serían, sin embargo, fundamentales para mejorar la tributación de las ONG. Y esa mejora no sólo incidiría en la posibilidad de tener mayores recursos, sino en la seguridad jurídica y la confianza legítima. A nuestro parecer, la situación de incertidumbre en la que se encuentran muchas ONG a la hora de aplicar el IVA es una de las cuestiones más criticables del actual marco normativo. Como ha señalado la STJCE de 21 de febrero de 2006 (*Halifax*, As. 255/02, § 72) “la legislación comunitaria también debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables... Este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen”. Incidiremos sobre este punto en el apartado 6 del informe.

4. TRATAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA DEL IVA PARA LAS ONG EN ALGUNOS PAÍSES DE LA UNIÓN EUROPEA. SOLUCIONES EXTRAPOLABLES AL CASO ESPAÑOL

4.1. Introducción: las ONG en la UE

En este apartado nos centraremos en el efecto que tiene el IVA en las ONG en la UE y las diversas opciones para reducir el IVA no deducible en estas entidades tanto en la UE como en los Estados miembros que han introducido especialidades en esta materia.

Pero antes de adentrarnos en esta materia concreta es necesario determinar, aunque sea de manera muy general, cuál es el ámbito subjetivo en el que nos movemos, esto es, a qué nos estamos refiriendo con este término ONG en los países que forman la Unión Europea. Como se verá a lo largo de las páginas que siguen, esta aproximación tiene una importancia capital a la hora de determinar las entidades que se beneficiarían del sistema de reembolso del IVA soportado no deducible. Pues bien, para ello, y realizando una primera delimitación preliminar nos centraremos en las asociaciones y fundaciones, que es la forma jurídica que en España deben adoptar estas entidades. Tomaremos como base la Comunicación de la Comisión sobre el Fomento del papel de las Asociaciones y Fundaciones en Europa [COM (97) 241 final, de 6 de junio de 1997].

Es evidente, como se pone de relieve en la citada Comunicación de la Comisión y por la simple observación de la realidad, que las ONG están desempeñando un importante papel en casi todos los ámbitos de la actividad social, contribuyendo a la creación de empleo, a la participación de la ciudadanía y a la democracia, proporcionando una amplia gama de servicios, desempeñando un papel de primera importancia en el deporte, representando los intereses de los ciudadanos ante las administraciones públicas, asumiendo una función muy importante en la salvaguarda de los derechos humanos y ejerciendo una actividad esencial en las políticas de desarrollo.

En su concepto más amplio y básico, las asociaciones son simplemente grupos de personas que se han unido con un fin determinado. Algunas están formadas de una o dos personas rodeados de una masa difusa de sujetos intermitentemente activos, y subsisten con poco más que el esfuerzo de voluntarios, complementado en ocasiones por modestas cuotas de socios y pequeñas donaciones. Otras, por el contrario, cuentan con una plantilla de cientos de profesionales, miles de voluntarios y un presupuesto de muchos millones de euros. Hay muchas asociaciones que colaboran estrechamente con las autoridades públicas en ámbitos concretos como la asistencia social; otras, sin embargo, mantienen una firme tradición de total independencia y se dedican a programas sociales de corte radical o a formas de vida “alternativas”.

Existe, sin embargo, un cierto consenso en que las asociaciones comparten, en diferentes grados, las siguientes características (PIÑAR MAÑAS, 2005 *passim*):

- a) Se distinguen de las agrupaciones informales o específicas, meramente sociales o familiares, por un cierto grado de entidad formal o institucional.
- b) No reparten beneficios, es decir, son entidades sin ánimo de lucro.
- c) Son independientes, en particular del gobierno y demás autoridades públicas, esto es, tienen libertad para autogobernarse de acuerdo con sus propias normas y procedimientos sin sufrir interferencias.
- d) Tienen que estar gestionadas en lo que a veces se denomina una forma “desinteresada”, esto es, aquellas personas que las gestionan no deben hacerlo esperando obtener beneficios personales.
- e) Han de tener una actividad, en cierto modo, pública y su finalidad debe ser, al menos en parte, contribuir al bienestar general.

El grado en que las distintas asociaciones concretas comparten estas cinco características anteriores varía considerablemente según los casos. No obstante, estos rasgos ofrecen una cierta coherencia en un campo complejo como éste. Hay que decir que, evidentemente, quedan excluidos los partidos políticos, las congregaciones religiosas –en el sentido estricto de los términos–, los sindicatos y las asociaciones patronales.

Las fundaciones, al igual que las asociaciones, también desempeñan un papel muy importante. En algunos países, la fundación es a menudo la forma jurídica preferida para perseguir los objetivos que pueden ser indistinguibles de aquéllos que suelen perseguir las asociaciones en otros países. No obstante, desde el punto de vista jurídico, las fundaciones forman un grupo más homogéneo, con la sola distinción importante entre aquellas fundaciones cuyo fin es básicamente el beneficio privado y las que tienen una utilidad pública. Evidentemente son estas últimas las que interesan desde el punto de vista del trabajo que se lleva a cabo.

Pues bien, las fundaciones se pueden considerar como organismos que tienen su propia fuente de ingresos, que se dedican, según su propio criterio, a proyectos o actividades de utilidad pública, que son completamente independientes del gobierno u otras autoridades públicas y que son gestionadas por consejos de administración independientes o por fiduciarios.

Las asociaciones y fundaciones son difíciles de catalogar y definir. Parte de la dificultad en el plano europeo radica simplemente en las diferentes tradiciones nacionales que reflejan, y en su fuerte tendencia a combinar objetivos distintos. La mayoría de las asociaciones y fundaciones se distinguen por desempeñar una o varias de las siguientes funciones:

1. Prestación o provisión de servicios a sus miembros o clientes del tipo servicios sociales, sanitarios, de formación, de información, de asesoramiento o de apoyo.
2. Defensa. Hacer campaña, ejercer presión y, de cualquier otro modo, luchar en pro de una causa o grupo con el fin de cambiar la opinión pública o una política.
3. Autoayuda o apoyo mutuo. Son organizaciones que suelen estar formadas por grupos de individuos que comparten el interés o la necesidad de ofrecer ayuda, información, apoyo y cooperación.
4. Recursos y coordinación. Son los denominados “organismos mediadores” que coordinan sus actividades u ofrecen información y apoyo a organizaciones que operan en un ámbito determinado o al sector en general.

Muchas asociaciones y fundaciones son de ámbito nacional e incluso internacional. Sin embargo, la gran mayoría desempeñan sus actividades en regiones o municipios. Existen en toda Europa cientos de miles de agrupaciones locales autónomas que trabajan a nivel de asociaciones de vecinos, barrios, pueblo o pequeñas zonas rurales cuyo objetivo es mejorar la calidad de vida de la comunidad local. Estas organizaciones desempeñan por lo general de manera informal todas las funciones descritas anteriormente. En cualquier caso, las asociaciones y fundaciones, aunque en su mayoría son muy pequeñas, en conjunto representan unos activos muy importantes y movilizan enormes recursos humanos, tanto de asalariados como de voluntarios. La contribución de este sector a la economía es muy considerable. Su importancia quedó ya de manifiesto en el primer estudio comparativo del sector en cuatro Estados miembros (Reino Unido, Francia, Alemania e Italia) llevado a cabo por la John Hopkins University de Baltimore y publicado en 1994.

De todo lo dicho hasta el momento *a modo de síntesis* se pueden extraer las siguientes *conclusiones generales* relevantes para las siguientes partes del trabajo:

1. Las ONG que actúan con la forma jurídica de asociaciones y fundaciones pueden tener muy diversa estructura, extensión –tanto en número como en ámbito de actuación– y objetivos por lo que su delimitación es compleja.



2. Pese a lo dicho anteriormente, estas entidades se caracterizan por ser entidades privadas, sin ánimo de lucro, cuyo objeto genérico es el bienestar social.
3. En términos generales, solamente poco más del sesenta por cien de su actividad es actividad económica, por lo que el resto, algo más del cuarenta por ciento de la misma es actividad no económica.
4. Los bienes y servicios ofrecidos gratuitamente supera los ofrecidos con contraprestación económica.
5. El patrimonio de estas entidades está fundamentalmente compuesto por activos financieros e inmuebles, por lo que actúan como consumidores finales.
6. Los ingresos básicos se obtienen de subvenciones o liberalidades.
7. Los gastos más importantes están en salarios y sueldos y en equipamientos.

4.2. El Derecho comunitario

Aun a riesgo de repetir conceptos es importante iniciar esta apartado con unas nociones básicas del funcionamiento del IVA tal y como se configura en el derecho comunitario.

Los diseñadores del IVA intentaron crear un impuesto que gravara al consumidor final. Por tanto, un empresario o profesional adquiriendo bienes o contratando servicios generalmente no tendría que hacerse cargo del pago del impuesto porque lo trasladaría a sus consumidores, bien directamente repercutiendo y deduciendo el IVA en las compras de bienes o servicios, bien indirectamente incrementando el precio para cubrir el coste del IVA que haya pagado por las mercancías usadas para producir bienes y servicios que estén exentos. Desafortunadamente, este mecanismo de traslación jurídica o económica de la cuota no funciona en el caso de las ONG.

En efecto, al contrario de lo que sucede en otros impuestos, el hecho de que las ONG no estén sujetas a IVA o que los bienes o servicios que ofrecen estén exentos no significa que las ONG no tengan costes de IVA. Como se acaba de señalar, el IVA fue concebido para que el impuesto sea satisfecho por el consumidor final. En la mayoría de los casos estos consumidores finales serán personas físicas que adquieren bienes y servicios para su uso privado. En el caso de empresarios o profesionales, como también se acaba de señalar, éstos pueden repercutir y deducir el IVA que han pagado por sus adquisiciones, por lo que el único coste en que incurrir como contribuyentes es el que se refiere a la administración y recaudación del impuesto de sus consumidores para el beneficio de la Administración.

El diseño del IVA requiere, pues, que se graven todas las formas de actividad económica, tanto si se obtienen beneficios como si no. No obstante, el carácter de entidades sin ánimo de lucro implica limitaciones en la posibilidad de trasladar las cuotas a sus beneficiarios, y limitaciones en su capacidad de actuación. El IVA que una ONG no puede trasladar a sus consumidores finales (porque la ONG no tiene actividad económica o porque la actividad económica concreta está exenta de IVA) o por propia elección (porque sus consumidores no pueden afrontar un pago extra) llega a ser un coste permanente para las ONG. Esto es, se convierten en consumidores finales. De este modo, una ONG que no está sujeta o que está exenta de IVA generalmente pagará más por IVA que una entidad que esté sujeta.

En consecuencia, dada la finalidad del IVA, no es “beneficioso” para una ONG no tener actividad económica. Ejemplos de actividades habituales de una entidad sin ánimo de lucro son los siguientes: la recepción de donativos y subvenciones cuando los beneficios no tienen que ser devueltos; actividades de promoción; la provisión de libros gratuitos a sus miembros o el libre acceso a los no miembros; dar subvenciones; e inversiones en acciones y títulos-valores.

El margen de IVA no recuperable en las ONG varía mucho. Tomando en consideración el “Tercer Sector” como un todo, se estima que entre el 60 y el 75 por 100 de los costes son costes

salariales, que no están sujetos a IVA. No obstante, una cantidad sustancial del IVA no recuperable (no deducible) surge no sólo en las grandes ONG o cuando la ONG incurre en grandes gastos de capital (por ejemplo en un nuevo edificio o en un sistema informático) sino también si la ONG ha tenido grandes costes que están sujetos a IVA (por ejemplo costes de movilización de fondos o gastos de gestión de las inversiones). Consecuentemente, cuando se compara con otros operadores del sector privado, los costes de IVA en los que incurren las ONG son mayores en términos relativos. Además el margen probablemente sea mayor debido al crecimiento del Tercer sector y el incremento del precio de los inmuebles (BATER, 2005).

Dada la importancia cada vez más creciente de las ONG en la sociedad y a la vista de lo que sucede en materia de IVA, parece claro que estas entidades deben gozar de un régimen fiscal privilegiado.

Sin embargo, la armonización de la base imponible del IVA por la Sexta Directiva, actualmente por la Directiva 2006/112/CE, permite a los Estados miembros una limitada discreción para dar beneficios fiscales a las ONG. Sería posible que los Estados otorgaran beneficios fiscales indirectos sin contravenir la normativa comunitaria (por ejemplo ampliando las subvenciones existentes) pero no hay una previsión general en las normativa del IVA que permita a los Estados miembros unas reducciones generales en el tipo de gravamen o en la base imponible sino beneficios fiscales dentro del esquema general existente en la Sexta Directiva. En algunos Estados miembros se observa que algunos o todos los costes de IVA en que incurren determinadas ONG son efectivamente reembolsados a través de los presupuestos generales anuales (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, como veremos más adelante).

Dentro de la estructura del impuesto, teóricamente hay dos principales áreas en las que los Estados miembros pueden reducir ese exceso de sobreimposición:

- reduciendo el tipo del IVA aplicable a aquellos bienes y servicios prestados a las ONG, y
- gravando los bienes y servicios ofrecidos por las ONG a sus beneficiarios, pero a un tipo que es sustancialmente menor al tipos estándar del IVA que está en vigor.

La primera opción beneficia a todas las ONG tanto si realizan actividades económicas como si no. La segunda se puede aplicar sólo a aquellas ONG que realizan actividades económicas, y les beneficiará a las ONG hasta el punto en que el tipo es lo suficientemente bajo para que sea aceptable trasladar el coste a sus beneficiarios, y hasta el punto en que los bienes y servicios adquiridos por las ONG se usen o estén relacionados con la prestación de bienes y servicios destinados a sus beneficiarios.

Pues bien, profundicemos en las distintas posibilidades planteadas.

Todos los Estados miembros de la UE están obligados, como condición para su admisión, a adoptar el IVA. Mientras que los tipos de gravamen varían de un Estado a otro, la base imponible ha sido sustancialmente armonizada a través de la Directiva 2006/112, y todos aquellos Estados que quieren ser admitidos dentro de la UE tienen que adaptar necesariamente su legislación interna a esta Directiva. Esta armonización limita la libertad de los Estados para establecer beneficios fiscales a las ONG. Además, como veremos más adelante en el trabajo, la Comisión está adoptando la posición de que los Estados candidatos deben adaptar sus legislaciones a la Directiva en el sentido de que no pueden mantener ciertos beneficios incompatibles, incluso aunque estos mismos beneficios sean compatibles con las excepciones que previamente se han permitido a los Estados miembros existentes {Comunicación de la Comisión de 7 de junio de 2000 [COM (2000) 348 final]}.

Este es el caso, por ejemplo, de Malta. Aparte de la necesidad de la adaptación de la legislación sustantiva de las ONG a la exigencia del registro, aquellas ONG que están registradas a efectos del IVA tienen el problema de que su legislación y la propia comunitaria les permitía en todo caso la devolución del IVA en sus relaciones con los quince países que formaban la Comunidad, pero en la actualidad el departamento del IVA les impide la devolución cuando las ONG tratan de pedir el



reembolso del IVA cuando realizan actividades no económicas cuestión que sí estaba prevista en su legislación interna. Deben ingresar el IVA pero no pueden deducírselo (Shea, 2001)

Pues bien, en la actualidad existen dos ámbitos en que la normativa de la UE permite que las ONG puedan hasta cierto punto una mejora en la situación anteriormente descrita: en el ámbito de los tipos de gravamen y en el ámbito de las exenciones.

4.2.1. *Los tipos reducidos*

4.2.1.1. Antecedentes históricos recientes

La regla básica en materia de tipos reducidos, introducida por la Directiva 92/77/CEE preveía un único tipo del 5 por 100. No obstante, los Estados miembros podían, y aún pueden, aplicar uno o dos tipos reducidos a los bienes o servicios que se contenía, y se mantiene, en una lista restrictiva (Anexo H, actualmente Anexo III). Hay una larga lista de derogaciones específicas que permiten a determinados Estados miembros aplicar diferentes reglas de las básicas. Esto creó una situación extremadamente compleja que exigía una revisión. Se previó que, a partir del año 1994 se revisara el ámbito de los tipos reducidos cada dos años. El Consejo, por unanimidad, sobre una propuesta de la Comisión previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, podría decidir cambiar la lista de bienes y servicios que aparecen en el Anexo H. (art. 12.3 Sexta Directiva).

Pues bien, el primer y el segundo informes de la Comisión se presentaron el 13 de diciembre de 1994 –COM (94) 584 final– y el 13 de noviembre de 1997 –COM (97) 559 final– respectivamente. En ninguno de los dos se planteó la necesidad de una revisión o modificación general de los tipos de gravamen y, en cualquier caso, se consideraba que esta modificación debería realizarse en el seno de la propuesta de Directiva de la Comisión donde se estableciera el sistema definitivo del IVA.¹

El informe de 22 de octubre de 2001 supuso un cambio en la estrategia de la Comisión. Como línea general se proponía una mayor armonización en materia de tipos a largo plazo. Esta necesidad se puso de manifiesto por los fallos que se producían en el mercado interior percibidos por los operadores económicos, fallos que eran debidos a las diferencias entre los tipos de gravamen. Ya no era una cuestión teórica sino una realidad.

Pues bien, en este tercer informe, en aras de preparar la revisión de la estructura de los tipos reducidos, se propone que éstos deben ser reexaminados, que no se introduzcan nuevas excepciones a las reglas generales y la eliminación de todas o algunas de las excepciones existentes. Asimismo, se propone, en el punto 65, como opción alternativa la existencia de dos tipos reducidos que se apliquen a una lista individual de bienes y servicios, no a una lista general como existe en el Anexo H:

- Un tipo reducido cercano al mínimo del 5 por 100 para una pequeña lista bienes o servicios que cubran necesidades básicas o que sirvan para conseguir objetivos sociales (probablemente esta lista sería obligatoria dado que la mayoría de los países ya tienen estos tipos “superreducidos”).
- Un tipo reducido más elevado que se aplique a una lista de bienes y servicios que, por razones históricas o de economía, deberían ser objeto de un tratamiento diferenciado respecto a los bienes y servicios sujetos al tipo estándar o que sirvan para conseguir otros objetivos que no sean sociales.

El informe concluye poniendo de manifiesto los siguientes aspectos importantes:

- a) La necesidad de procurar la neutralidad del impuesto.

¹ Desde el 1 de enero de 1993 el sistema del IVA está basado en un régimen “transitorio” cuyo rasgo definitorio en grandes líneas es la tributación en destino de los bienes y servicios. El objetivo es que en el régimen definitivo se tribute en origen. Este régimen transitorio parece que no lleva a su fin fundamentalmente por la dificultad que supone la exigencia de unanimidad, máxime ahora con 25 países.

- b) La necesidad de clarificar los criterios por los que se aplican los tipos reducidos.
- c) Un objetivo a largo plazo de conseguir una mayor armonización de los tipos y la racionalización de las excepciones.

Sin embargo, esta revisión general de los tipos no se haría hasta ver los resultados de un experimento que se llevó a cabo en el seno de unos pocos países de la UE que consistía en la aplicación de tipos de gravamen reducidos en los llamados servicios de trabajo intensivo.² Estos resultados salieron a la luz en el informe de la Comisión de 2 de junio de 2003 –COM 2003, 309–. En este informe la Comisión evalúa la efectividad de este experimento en términos de creación de empleo y eficiencia. Los resultados no fueron muy alentadores. Ningún Estado pudo probar de una manera contundente que estos tipos reducidos en los sectores concretos tuvieran un impacto positivo en la creación de empleo o en la eficiencia. De hecho, la reducción de los tipos tuvo un impacto muy limitado en los precios, en los casos en los que hubo alguno. La idea inicial de que los tipos reducidos son un instrumento de política económica y social queda, pues, en entredicho, aunque bien es cierto, que en el mismo momento en que se introdujeron los tipos reducidos de IVA se establecieron otras medidas importantes como la reducción de las contribuciones a la seguridad social u otros beneficios fiscales. De todo ello se concluyó que el tratamiento del IVA de los servicios de trabajo intensivos debería ser examinado dentro del marco general de los tipos reducidos y no de manera a parte.

Finalmente, tras el informe de 2001 la Comisión ha emitido una propuesta de Directiva de modificación de la Sexta Directiva en materia de tipos reducidos –COM(2003) 397 final de 23 de julio de 2003–. Nos remitimos más adelante al epígrafe Hacia dónde se encaminan los trabajos de la Comisión, porque en esta propuesta se encuentran las bases de las posibles modificaciones que se quieren introducir en el IVA. No es, pues, un antecedente sino las bases del trabajo actuales.

4.2.1.2. El régimen actual

El tipo mínimo estándar permitido en la UE es en la actualidad del 15 por 100 (se produjo la prórroga de este tipo mínimo hasta diciembre de 2010) y la horquilla máxima de los tipos actualmente aplicables permitida llega hasta el 25 por 100. En términos generales, el tipo estándar debe aplicarse en todas las entregas de bienes y prestaciones de servicio recibidas o realizadas por una ONG a menos que estas entregas de bienes o prestaciones de servicio se realicen en el curso de una actividad no económica o estén exentas o estén sujetas a un tipo reducido según el Anexo III. La lista que en la actualidad contiene el Anexo III la siguiente:

² Directiva 1999/85/CE de 22 de octubre de 1999 (DO 277, 28.1.2002). Esta Directiva modificó el artículo 28 con la introducción del siguiente apartado 6: “El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a un Estado miembro a que aplique, durante un período de seis años comprendidos entre el 1 de enero de 2000 y el 31 de diciembre de 2005, los tipos reducidos previstos en el párrafo tercero de la letra a) del apartado 3 del artículo 12 a un máximo de dos categorías de los servicios que figuran en la lista del anexo K. En casos excepcionales se podrá autorizar a los Estados miembros a aplicar el tipo reducido a servicios de tres de las categorías mencionadas. La Directiva 2006/112 en el artículo 106 ha ampliado el plazo hasta el 31 de diciembre del año 2010 y la lista actualmente se contiene en el Anexo IV.

Los servicios de que se trata deberán cumplir las condiciones siguientes:

Ser de gran intensidad de mano de obra.

- a) Prestarse en gran medida directamente a los consumidores finales.
- b) Tener un carácter fundamentalmente local y sin posibilidades de falsear la competencia.
- c) Deberá existir una relación estrecha entre la disminución de precios derivada de la reducción del tipo y el previsible aumento de la demanda y del empleo.
- d) La aplicación de un tipo reducido no deberá perturbar el buen funcionamiento del mercado interior...”

Por su parte el Anexo IV contiene la Lista de servicios que se mencionan en el artículo 106 y que son los siguientes:

1. Pequeños servicios de reparación de bicicletas; calzado y de artículos de cuero; prendas de vestir y de ropa blanca (incluida la reparación y arreglo).
2. Reparación y renovación de viviendas particulares, excluidos los materiales que forman parte significativa del valor del suministro.
3. Limpieza de cristales y limpieza de viviendas particulares.
4. Servicios de asistencia a domicilio (por ejemplo ayuda doméstica y cuidado de niños, ayuda a los ancianos, enfermos o discapacitados).
5. Peluquería.

1. Productos alimenticios (incluidas las bebidas pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios y productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios, con exclusión de las bebidas alcohólicas.
2. El suministro de agua.
3. Productos farmacéuticos del tipo de los utilizados normalmente para el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y tratamiento con fines médicos o veterinarios, incluidos los contraceptivos y los productos de higiene femenina.
4. Equipos médicos, aparatos y demás instrumental utilizados normalmente para aliviar o tratar deficiencias, para uso personal y exclusivo de minusválidos, incluida la reparación de dichos bienes y los asientos infantiles para acoplar en automóviles.
5. El transporte de personas y de sus equipajes.
6. El suministro de libros, comprendido su alquiler por bibliotecas (incluidos folletos, prospectos, impresos afines, álbumes, libros infantiles de pintura, dibujo y coloreado, música impresa o manuscrita, planos y mapas hidrográficos y similares), periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario.
7. El derecho de acceso a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, parques zoológicos salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones y locales semejantes de carácter cultural.
8. Recepción de servicios de radiodifusión y televisión.
9. Servicios prestados por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor debidos a los mismos.
10. Suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de una política social.
11. Suministro de bienes y servicios de los utilizados normalmente para la producción agraria, excepto bienes de capital como maquinaria o edificios.
12. El alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y espacios de estacionamiento de caravanas.
13. El derecho de acceso a manifestaciones deportivas.
14. El derecho de utilizar instalaciones deportivas.
15. Entrega de bienes y prestación de servicios por parte de organizaciones caritativas reconocidas por los Estados miembros, dedicadas a obras de bienestar y de seguridad social, en tanto en cuanto no estén exentas en virtud de lo dispuesto de los artículos 132, 135 y 136.
16. Servicios prestados por funerarias y servicios de cremación, junto con el suministro de los bienes relacionados con dicha actividad.
17. La prestación de la asistencia sanitaria y dental, así como de tratamiento termal, en tanto en cuanto no esté exenta en virtud de lo dispuesto en las letras *b)* a *e)* del apartado 1 del artículo 132.
18. Los servicios prestados en relación con la limpieza de las vías públicas, la recogida de basuras y tratamiento de residuos, que no sean los prestados por los órganos mencionados en el apartado 5 del artículo 4.

4.2.1.3. La doctrina del Tribunal de Justicia en materia de aplicación de tipos reducidos

Hay que tener en cuenta que en materia de tipos reducidos el Tribunal de Justicia en diferentes pronunciamientos ha sentado una doctrina muy importante en materia de su aplicación. Hemos seleccionado de las más recientes aquellas más relevantes. Así, en la Sentencia del Tribunal de 18 de enero de 2001 (*Comisión/España, C-83/99*) se declaró el incumplimiento del artículo 12. 3. a)³ por la aplicación del tipo reducido al servicio consistente en permitir el uso de una carretera a cambio de un peaje. En los párrafos 18 y 19 el Tribunal sentó el siguiente principio:

“Se deduce del artículo 12. 3. a de la Sexta Directiva que la aplicación de uno o dos tipos reducidos es una opción que se concede al Estado miembro como una excepción al principio de que se aplica el tipo estándar. Además, de acuerdo con este artículo los tipos reducidos del IVA deben aplicarse sólo a los bienes y servicios especificados en el Anexo H.

Está sentado por la jurisprudencia que las normas que tienen la naturaleza de excepciones a la regla general deben ser aplicadas restrictivamente.”

La sentencia de 3 de mayo de 2001 (*Comisión/Francia, As. C-481/98*) se le preguntó al Tribunal si Francia había ejercido correctamente su opción de aplicar tipos reducidos distintos sobre productos médicos en función de si el coste era reembolsable o no por el sistema de seguridad social.

El Tribunal mantuvo en la citada sentencia en los párrafos 21 y 22 que el mantenimiento del tipo del 2,1 por 100 para productos médicos reembolsables, mientras que la entrega productos médicos no reembolsables estaban sujetos al tipo del 5,5 por 100, es permisible sólo en la medida en que estén de acuerdo con el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA y en cumplimiento del requerimiento de transposición de la Sexta Directiva por parte del Estado miembro.

El principio de neutralidad fiscal en particular prohíbe tratar similares bienes, que están por ello en competencia directa entre ellos, de manera diferente a efectos del IVA. De ahí se deduce que el principio de neutralidad fiscal también incluye otros dos principios, el de uniformidad del IVA y de la eliminación de las distorsiones a la competencia.

Muy importante también es la Sentencia de 8 de mayo de 2003 (*Comisión/Francia, As. C-384/01*) en la que el Tribunal concreta en los párrafos 27 y 28 que los Estados no tienen por qué aplicar los tipos reducidos a todos los posibles supuestos de los concretos bienes o servicios previstos en el Anexo H. En el caso concreto en Francia había un tipo reducido fijo a parte del precio del gas y la electricidad y un tipo variable en función del consumo que se somete al tipo estándar.

Además, continúa el Tribunal, dado que el tipo reducido es una excepción, la restricción de su aplicación a concretos y específicos aspectos está de acuerdo con el principio de que la excepción a la excepción debe aplicarse de manera restrictiva igualmente.

El concepto de tipo reducido incluye también el tipo 0, que permite a las ONG evitar gravar con el IVA los bienes y servicios ofrecidos a sus beneficiarios mientras mantienen el derecho a recuperar el IVA de los gastos atribuibles a esos bienes y servicios –este mecanismo se denomina en ocasiones “exención con deducción” (*exemption with credit*)–.

Los diseñadores del IVA pretendían que los tipos reducidos se aplicaran sólo por razones sociales claramente definidas y con el objeto de beneficiar al consumidor final. Sin embargo, el Tribunal de Justicia en un proceso de incumplimiento contra el uso del tipo 0 por el Reino Unido ha matizado que, teniendo en cuenta que en el sistema general del IVA, el consumidor final es el sujeto

³ “Cada Estado miembro fijará el tipo impositivo normal del impuesto sobre el valor añadido en un porcentaje de la base imponible que se aplicará tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios. Desde el 1 de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2010, dicho porcentaje no podrá ser inferior al 15 por 100.

A propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, el Consejo decidirá por unanimidad el nivel del tipo impositivo normal aplicable después del 31 de diciembre de 2005.

Asimismo, los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. Estos tipos reducidos se fijarán como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5 por 100 y se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicio de las categorías enumeradas en el Anexo H...”

que adquiere un bien o servicio para su uso personal (y no para dedicarlo a una actividad económica), estando gravado por el impuesto por este concepto, el segundo requisito al que las citadas disposiciones supeditan el mantenimiento de determinados tipos reducidos y exenciones, a saber, el que dichas ventajas redunden “en favor de los consumidores finales”, deberá entenderse, habida cuenta de la finalidad social del artículo 17, en el sentido de que el beneficiario no utiliza los bienes o servicios exentos en el marco de una actividad económica. Deberán también considerarse como en favor de los consumidores finales, definidos de este modo, las prestaciones realizadas en una fase anterior de la cadena, pero suficientemente próxima a los consumidores para que éstos puedan beneficiarse de las mismas. [Comisión/UK, As. 416/85 ECR (1988) 3127.]

Consecuentemente, la mayoría de las ONG que proveen bienes y servicios a sus beneficiarios en todo o parte subvencionado pueden argumentar razonablemente que el beneficio de los tipos reducidos se debería extender a todos sus bienes y servicios pues, una parte importante de las actividades de estas entidades son no lucrativas y, por tanto, actúan como consumidores finales. Sin embargo, ningún Estado miembro utiliza el tipo reducido para todos los bienes y servicios otorgados para sus beneficiarios, y cuando existen los tipos reducidos se aplican únicamente a categorías específicas de bienes y servicios.

4.2.2. *El régimen de las exenciones*

Las exenciones del IVA recaen sobre específicos bienes y servicios más que como un beneficio genérico para el contribuyente. El ámbito de las exenciones en la legislación europea se limita a actividades de interés general, como se prescribe en los artículos 131 a 134 de la Directiva 2006/112. Este artículo incluye los siguientes servicios y entregas de bienes accesorios a los mismos:

- servicios públicos postales (letra *a*);
- cuidados médicos y hospitalarios y dentales (letras *b*, *c*, *d* y *e*);
- asistencia social y relacionados con la Seguridad Social (letra *g*);
- protección a la infancia y juventud (letra *h*);
- educación (letras *i* y *j*);
- deporte (letra *m*);
- cultura (letra *n*);
- prestaciones de servicios a socios o asociados (letra *f*);
- cesiones de personal por instituciones religiosas o filosóficas (letra *k*);
- obtención de fondos por entidades sin ánimo de lucro (letras *l* y *o*);
- servicio de transporte para enfermos y heridos (letra *p*), y
- actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial (letra *q*).

Los Estados miembros pueden imponer condiciones de aplicación de estas exenciones.

4.2.3. *Las propuestas de reforma al actual sistema del IVA*

4.2.3.1. *Propuestas de reforma en el seno de la UE*

En alguna ocasión la UE ha discutido propuestas para un régimen definitivo del IVA que sustituya al actual régimen transitorio que está operando desde el 1 enero de 1993. Los aspectos en los que se ha puesto atención son los siguientes:

- Una revisión de la definición de sujeto pasivo, es decir, cuáles organizaciones estarían fuera del ámbito de aplicación del IVA debido a que sus actividades no son consideradas actividades económicas;
- Una revisión y posible eliminación, de todas las exenciones permitidas (que incluye la mayoría de las exenciones que actualmente se aplican a las ONG que realizan actividades económicas).
- Una revisión de la posibilidad de permitir que ciertos bienes y servicios tuvieran un tipo reducido, actualmente bajo el Anexo III de la Directiva 2006/112.

¿Cómo pueden afectar estos posibles cambios a las ONG?

a) Modificaciones en la definición del sujeto pasivo

Actualmente la definición del sujeto pasivos si bien está en sus rasgos básicos contenida en el artículo 9 de la Directiva, la concreción está prácticamente en manos de los Estados miembros y no parece que haya voluntad política para modificar este aspecto.

El artículo 9 establece lo siguiente:

“Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.”

Por su parte el artículo 12 establece que:

1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional, una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

- a) La entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan.
- b) La entrega de terrenos edificables.

Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.

2. Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación del criterio de la letra a) del apartado 1 a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.”

Los Estados miembros estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

Así, distintos Estados pueden tratar a la misma ONG de diferente manera de acuerdo con sus particulares requisitos hasta el punto en que la ONG puede gravar o subvencionar a sus destinatarios los servicios que proveen sin tener en cuenta si realizan una actividad económica. Es razonable suponer que si una ONG está subvencionando los servicios a sus destinatarios puedan considerar que ser sujetos pasivos del IVA les es particularmente oneroso, desde el momento en que podrían tener dificultades tanto en trasladar el coste del IVA a sus destinatarios como la asunción de costes extra sin reducir la calidad de sus servicios. El registro en el IVA, y en consecuencia, el ser sujetos pasivos del IVA es probablemente más beneficioso sólo si se ofrece a las ONG la posibilidad de deducir más IVA soportado en la adquisición de sus productos que el IVA repercutido en la oferta de sus bienes y servicios.

b) La eliminación de las exenciones

La eliminación de las exenciones actualmente existentes aplicables a los servicios ofrecidos por las ONG supone un análisis similar coste/beneficio: ¿El beneficio de incrementar el IVA deducible en las compras superará el coste de justificar el IVA en la provisión de servicios? La respuesta para cada ONG dependerá del punto hasta el cual sus compras están sujetas a IVA y del tipo aplicable a sus compras y ventas. Esto es así debido a la gran variedad de actividades y de ingresos y gastos por lo que no se puede hablar con una única voz a todas las ONG. En consecuencia, se ha sugerido que se requiere una mayor flexibilidad para que las ONG opten por gravar sus servicios si perciben que es más beneficioso para ellas.

c) La revisión del anexo III

Como venimos señalando, el Anexo III de la Directiva permite a los Estados el establecimiento de unos tipos reducidos en los sectores que aparecen en dicho anexo.

Antes de partir de un estudio general de la introducción de tipos reducidos hay que hacer notar que el gasto en inmuebles es uno de las mayores fuentes de IVA no deducible para las ONG. Actualmente, los Estados miembros tienen una gran libertad para determinar el tratamiento de IVA para los inmuebles. Siete Estados han introducido tipos reducidos para la construcción, renovación y alteración de la vivienda como partes de sus políticas sociales, entre ellos España.

Existe una gran libertad por parte de los Estados para la aplicación de los tipos reducidos. Esta libertad de aplicar tipos reducidos sólo puede funcionar de una manera eficiente si los tipos están armonizados, de otra manera, los diferentes tipos van a suponer diferentes precios entre los Estados miembros.

Además de lo que se acaba de señalar anteriormente, es evidente que otro método de mejorar el análisis coste/beneficio a favor de las ONG es aplicar tipos reducidos a las entregas de bienes y servicios que realizan. El tipo mínimo reducido legalmente establecido en la UE es el 5 por 100. Lo ideal para las ONG sería el tipo 0 pero, como veremos en el epígrafe siguiente, la Comisión proscribiera que se extienda más lejos la aplicación del tipo 0. De nuevo, el efecto que para una ONG tenga la aplicación de los tipos reducidos dependerá de los gastos en los que incurran que estén sujetos a IVA.

4.2.3.2. Hacia dónde se encaminan los trabajos de la Comisión

Los actuales trabajos de la Comisión se encaminan en la dirección apuntada por la propuesta de Directiva de 2003 de modificación de la Sexta Directiva en materia de tipos reducidos. Esta propuesta de Directiva se basa en las siguientes premisas (punto 65):

1. La Comisión está convencida de que la reducción de los tipos del IVA no es la mejor manera de incentivar a los consumidores para adquirir o usar determinados bienes o servicios. El IVA no está diseñado para cambiar las conductas de los consumidores.
2. El IVA es un impuesto sobre el consumo y su principal objetivo es recaudar ingresos: cada Estado destina sus ingresos de acuerdo con sus prioridades de gasto. No debería usarse el impuesto para subvencionar determinados sectores concretos. En este momento la causa más frecuente por la que los Estados solicitan de la Comisión y del Consejo la aplicación de tipos reducidos es ayudar a determinado sector por causas sociales, culturales u otras de semejante índole.
3. Si los tipos reducidos se extienden a nuevos sectores, esto impedirá llegar al objetivo de una mayor armonización en los tipos de gravamen del IVA.

Bajo estas premisas se propone una simplificación y racionalización de los tipos para poder así cumplir la estrategia de mejorar el funcionamiento del IVA en el mercado interior que se conseguirías con las siguientes medidas:

1. No extender la opción de aplicar tipos reducidos a nuevas categorías a las que se aplica ya el tipo estándar pues así se garantiza una cierta armonización de los tipos.
2. Extender la opción de aplicar los tipos reducidos sólo a las categorías de bienes y servicios para los cuales existen ya específicas excepciones genéricas o para las que se ha autorizado a determinados Estados miembros a aplicar tipos reducidos o exenciones y cuando no se produzca un mal funcionamiento del mercado interior. Esta medida se aplicaría a los servicios de restaurantes, vivienda y entrega de gas y electricidad y servicios de cuidado doméstico.
3. El Anexo III será la única lista de bienes y servicios a los que se aplicará tipos reducidos, ello implica la eliminación del llamado *parking rate*⁴, que se haría de manera gradual.
4. Por otra parte, los tipos 0 y los super-reducidos (mayores que 0 por 100 y menores de 5 por 100) se aplicarán solo a bienes y servicios contenidos en el Anexo III.

Finalmente, algunos Estados miembros han sido autorizados a aplicar en determinados territorios tipos de gravamen más bajos que los normales en aras de tener en consideración las circunstancias geográficas concretas (insularidad o lejanía). Estas provisiones sólo se justifican si se limitan estrictamente al mercado local. La Comisión propone racionalizarlas para definir claramente las bases jurídicas sobre las que se asientan estas excepciones y restringirlas al ámbito de los bienes y servicios consumidos en esos territorios.

A mayor abundamiento, el Comisario László Kovács, Director General de la DG de Fiscalidad y Unión Europea, en la Conferencia Internacional de la Filantropía celebrada en diciembre de 2005, puso de manifiesto cuáles habían sido las ideas barajadas por la Comisión y los planes de trabajo que durante su mandato iba a seguir la Comisión. La conferencia que bajo el gráfico título *VAT for Charities-State of Play and Plans for the Future* (El IVA para las entidades caritativas, estado de la cuestión y planes de futuro) marca, pues, como acabamos de señalar, las bases de trabajo hacia donde se encamina la Comisión y por ende, las propuestas que se va a hacer al Consejo en esta materia.

Se señala que hay dos vías principales para solucionar el principal problema de las ONG en este ámbito y que, por otra parte, hemos avanzado, la primera es modificar la normativa del IVA y la segunda solucionar el problema al margen del sistema del IVA.

Cuando se trata de modificar la normativa del IVA se debe hacer estos cambios en dos ámbitos, por una parte, eliminar las exenciones para que puedan deducirse el IVA soportado y por otra estableciendo o generalizando el tipo 0.

En cuanto al primero de los aspectos, el problema que plantea esta solución es la necesidad de unanimidad de todos los Estados miembros, cuestión que a todas luces parece inviable. La mayoría de los Estados miembros quieren mantener los principios básicos del IVA tal y como están.

No obstante, si bien el objetivo de la Comisión no es eliminar las exenciones sí que parece que existe voluntad de realizar una modificación en las exenciones existentes por dos razones fundamentales, a saber, que son una potencial fuente de distorsión de la competitividad y que no están adaptadas a la actual realidad económica y social porque tienen su origen en los años 70 cuando la Sexta Directiva fue aprobada. La necesidad de centrarse en este campo ya se puso de manifiesto en el informe de la Comisión de 2000 sobre las estrategias en el IVA y en la propuesta de Directiva de 2003.

En cuanto al segundo de los aspectos, el problema está de nuevo en la necesidad de unanimidad pero además el tipo 0 se percibe como una medida no deseable e incluso peligrosa en la medida en que es un obstáculo a la competitividad de las actividades económicas. Si bien, excepcionalmente varios Estados miembros tienen en la actualidad el tipo 0, como veremos en la segunda

⁴ El *parking rate* se aplica a bienes y servicios no incluidos en el Anexo H a ciertos Estados que aplicaban tipos reducidos o inferiores al tipo estándar, super-reducidos y tipos 0 antes de enero de 1991 que fue cuando se produjo la modificación de los tipos con la introducción del Anexo H mediante la Directiva 92/77/CEE.

parte de este trabajo, no se va a permitir que más Estados puedan tener en sus legislaciones esta técnica desgravatoria. De nuevo aquí se remite a la racionalización, simplificación y eficiencia de los tipos reducidos que se perfila en la propuesta de Directiva.

La segunda opción, que es más viable desde el punto de vista de la Comisión, es trasladar este problema fuera del sistema del IVA. Algunos Estados miembros han adoptado esta solución que consiste en establecer mecanismos de reembolso de todo o parte del IVA que han soportado.

La Comisión siempre ha entendido que esta solución es compatible con el Derecho comunitario si está claramente separado del sistema del IVA en sí mismo y no afecta a los recursos de la UE. Lo esencial de esta solución es que el impuesto es recaudado por el Estado, dando la parte correspondiente a la UE, y éste decide dar parte de lo recaudado. Está claro que esta decisión se encuentra dentro del ámbito estricto de los presupuestos de los Estados miembros y está fuera de la esfera de acción de la Comisión.

4.2.3.3. La posición del Parlamento Europeo. Propuesta de Benedetto della Vedova⁵

El parlamento europeo parte de la poca viabilidad de realizar cualquier tipo de modificación a nivel europeo debido fundamentalmente a:

- que el tratamiento de las ONG varía considerablemente de un Estado a otro; a
- que una rebaja en el IVA de las ONG supone esencialmente un subvención indirecta que los Estados pueden decidir si conceden o no y si prefieren dar una subvención directa, y
- que el concepto de actividad caritativa o interés general varía considerablemente de un Estado a otro.

Por ello, y partiendo de que el Parlamento Europeo ha tomado conciencia de la necesidad de llegar a alguna solución, su perspectiva es que se debe permitir, y no obligar, a los Estados miembros a que den un tratamiento más favorable a las ONG basándose en el principio de subsidiariedad. Pues bien, en esta línea las propuestas van dirigidas a los Estados miembros a tres niveles:

1. Los Estados miembros deberían revisar todas las normas que actualmente afectan a las ONG y ver si deben ser simplificadas o mejoradas.
2. Los Estados miembros deberían aprovechar las posibilidades que la Sexta Directiva actualmente ofrece para aplicar a las ONG.
3. Dada la gran complejidad de las normas y las limitaciones de los expertos fiscales disponibles en estas organizaciones los Estados deberían hacer un gran esfuerzo en el campo de la información y apoyo de las actividades. Deberían asegurarse de ofrecer materiales comprensibles, fáciles de entender a las ONG. Deberían proporcionar números de teléfono, *webs* interactivas, que no solo no diseminaran la información sino que ofrecieran a los trabajadores de finanzas de estas entidades la posibilidad de preguntar directamente a las administraciones tributarias.

4.3. Derecho comparado. Régimen de devolución del IVA soportado no deducible en los distintos países de la Unión

Tal y como se ha ido reflejando a lo largo de las páginas precedentes, la opción más adecuada es la devolución del IVA soportado no deducible a través de la compensación vía Presupuestos del Estado. Esta solución en principio no contraviene la normativa de la Unión Europea. A

⁵ *Taxation of Charitable Activities. Towards a European Solution?* Conferencia ofrecida en Bruselas el 29 de enero de 2003 organizada por la ECCVAT.

partir de este momento vamos a profundizar en esta vía utilizando el siguiente esquema: primero se analizarán los supuestos dentro de los distintos países en los que existe un mecanismo de devolución del IVA aunque no se refieran directamente a las entidades sin ánimo de lucro; segundo se expondrán los casos que se acercan más nuestro objetivo, que son supuestos de devolución de IVA en determinados supuestos con fines diversos y a entidades sin ánimo de lucro que se han planteado en el Reino Unido; en tercer se expondrá los pocos datos que por el momento se disponen del régimen en Dinamarca que ha comenzado a funcionar en el año 2007; finalmente se expondrán las distintas iniciativas que se están realizando a nivel europeo y en el Reino Unido e Irlanda para hacer presión para conseguir un régimen general de devolución del IVA en las entidades sin ánimo de lucro.

4.3.1. Régimen de devolución del IVA no soportado a las entidades públicas

En determinados países de la Unión Europea y en Noruega, que como es sabido y se verá posteriormente no pertenece a la UE pero aplica el IVA por pertenecer al Espacio Económico Europeo, existe el llamado “sistema de devolución del IVA” (*VAT refund system*) que resuelve los problemas de financiación de los entes públicos estableciendo un sistema de reembolso del IVA soportado no deducible en aquellas actividades del sector público derivadas de sus actividades no empresariales.

La pertinencia de esta exposición se debe a la similitud existente entre las ONG y los entes públicos tanto en sus objetivos como en sus actividades, similitud que ha sido puesta de manifiesto por la doctrina que se ha dedicado al tema (AUJEAN, JENKINS y PODDAR, 1999; WASSENAAR y GRADUS, 2004 y DIEMER, 2006).

En efecto, en ambos casos el tratamiento del IVA supone la existencia tanto de actividades plenamente sujetas y que por tanto, que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del impuesto, como de actividades que directamente están fuera del ámbito de aplicación, como de actividades que estando sujetas están exentas. En ambos supuestos, si el ente público o la entidad sin ánimo de lucro, realizan actividades económicas están totalmente sujetas lo que supone el derecho a la deducción del IVA soportado, salvo en los casos muy concretos de entes públicos actuando como autoridades a menos que supongan una distorsión significativa de la competencia. Finalmente, en ambos supuestos en caso de actividades no sujetas y de actividades exentas no existe un derecho a la deducción del IVA soportado.

No obstante, como se verá para cada uno de los países que se exponen, el motivo para introducir este sistema en relación con los entes públicos ha sido la competencia desleal en la que se encuentran los entes públicos con respecto a los privados por no poder deducir el IVA soportado en las ocasiones en que actúan como entidades no lucrativas, siendo conscientes los Estados que estas cantidades suponen un coste que merma su capacidad de actuación.

En el caso de las entidades sin ánimo de lucro el problema principal es encontrar la manera de reducir la carga económica que el IVA supone de manera que se incrementen las rentas disponibles para gastar en las causas que le son propias.

Hay cinco países de la UE –el Reino Unido, Dinamarca, Finlandia, Suecia y Holanda– junto con Noruega en los que existe este sistema o marco de devolución del IVA. En general, como se ha afirmado al principio de esta apartado, este sistema se aplica en aquellos supuestos en los que el sector público actúa en actividades no empresariales. También en términos generales son fondos del Estado hacia las provincias y los municipios, salvo en el caso del Reino Unido en el que además existe un reembolso a nivel nacional sólo en casos de determinados servicios realizados por determinados Ministerios o entidades públicas.

Existen dos modos de financiación del fondo de compensación o reembolso del IVA, el sistema cerrado y el abierto. En el sistema cerrado, las entidades que tienen derecho a ello deben financiarlo a través de fondos propios. En este caso, el volumen de dinero procedente del fondo se calcula basándose en el IVA no deducible. En el supuesto en el que se produzca un incremento de la cantidad de IVA no deducible las entidades deberán financiarlo a través por ejemplo, de ingresos públicos procedentes de impuestos o tasas. Dinamarca, Finlandia y Suecia tienen un modelo cerrado.



En el caso del sistema abierto, las entidades que pueden hacer uso del sistema deben asimismo hacer aportaciones aunque éstas son generales, esto es, como cualquier ente público debiendo contribuir al Presupuesto, pero en el caso de que se produzca un incremento de las necesidades de reembolso éstas se financian con la afectación de los ingresos en el IVA. El Reino Unido, Holanda y Noruega tienen un sistema abierto aunque tienen sus propias particularidades que se expondrán seguidamente.

En conclusión, ambos sistemas se diferencian básicamente por el modo en que se financian los costes adicionales, bien a través de los ingresos procedentes del IVA, como es el caso del sistema abierto, bien a través de otras fuentes de los propios entes públicos.

Estos sistemas se introdujeron en los años que se indican:

- Reino Unido en 1973.
- Dinamarca en 1985.
- Finlandia en 1994.
- Suecia en 1995.
- Holanda en 2003.
- Noruega en 2003.

Seguidamente señalaremos las peculiaridades de cada uno de estos sistemas.

4.3.1.1. El sistema en el Reino Unido

La principal razón de introducción del sistema de devolución del IVA soportado no deducible en el momento de introducción de la Ley del IVA, como señalan WASSENAAR y GRADUS, 2004, fue prevenir la disminución de las actividades sujetas a IVA de los entes locales financiadas por los impuestos locales. Este sistema está previsto en la propia legislación del IVA (arts. 33 y 42 de la Ley del IVA de 1994) y se aplica a las actividades no sujetas, y a las exentas siempre que supongan el 5 por 100 del total de la devolución de las actividades no sujetas llevadas a cabo por los entes locales, las autoridades policiales y aquellas organizaciones que tienen el poder de exigir rentas vía impuestos locales y llevan a cabo actividades que legalmente responsabilidad de los entes locales. En el Reino Unido existe la particularidad de que este sistema se aplica también a entidades nacionales en determinados supuestos. En el año 2003 la cantidad que se transfirió a nivel local está entre 2,94 y 4,40 billones de euros a nivel municipal y a nivel nacional aproximadamente 3,66 billones de euros⁶.

Las cantidades provienen del llamado “Fondo de Rentas Consolidado” (*Consolidated Revenue Fund*), al que no contribuyen los entes locales.

4.3.1.2. Dinamarca

La razón de la introducción de un fondo de compensación del IVA en 1985 fue asegurar una competencia igual entre los bienes y servicios producidos por el sector público y el privado. El ámbito incluye los municipios, provincias y compañías públicas de varias entidades públicas. La compensación se da tanto por las actividades no sujetas y las exentas. El fondo se extrae sólo de las cantidades de IVA pagado al gobierno danés. El coste de IVA de las actividades exentas se calcula por medio de un porcentaje fijo para cada actividad relevante.

⁶ Datos extraídos de un informe de KPMG titulado “PPP in Public Construction Projects - VAT Refund System”, informe solicitado por el Ministerio del Transporte, Construcción y vivienda alemán, de 29 de Marzo de 2005, p. 2.

El fondo de compensación del IVA se financia íntegramente por los municipios y provincias en un porcentaje igual. Las entidades públicas no lo financian. El coste se distribuye entre las provincias y sus municipios de acuerdo a una estimación de la base imponible de los impuestos sobre la renta. El fondo en el año 2001 tenía una cantidad de 13.5 billones de DKK (alrededor del 1 por 100 del PIB) (WASSENAAR y GRADUS, 2004).

4.3.1.3. Finlandia

Este sistema se instauró en 1994 con la introducción del IVA en Finlandia. Se entendió que era necesario para compensar a los entes locales por los efectos presupuestarios derivados de la extensión de un número considerable de servicios que estaban sujetos en relación con el impuesto sobre el consumo anterior. El derecho al fondo cubre el IVA sobre la mayoría de las actividades no sujetas y las exentas sobre las que los municipios y las federaciones de municipios no tienen derecho a la deducción de acuerdo con el sistema normal del IVA.

Los municipios financian ellos mismos el fondo no así las federaciones de municipios. Si se quiere producir un aumento de las cantidades son también los municipios los que deben financiarlo. La distribución de los fondos se realiza para cada municipio en función del número de habitantes.

La cantidad destinada al fondo fue en el año 2001 de 5,2 billones de marcos finlandeses (alrededor del 0,6 por 100 del PIB). Esta cantidad ha ido aumentando poco a poco a lo largo de los años.

4.3.1.4. Suecia

Este sistema se introdujo con la entrada de Suecia en la UE, y por tanto, con la aplicación del IVA en ese país y se basa en el sistema danés. Se aplica a los entes locales. Se aplica tanto por actividades no sujetas como por las exentas y se excluye IVA pagado en otro país de la UE o a los bienes adquiridos por los pasajeros de coches. También hay una compensación del IVA en el caso de servicios exentos realizados por los subcontratadores, tales como hospitales privados y dentistas o en el caso de actividades exentas subvencionadas por los entes locales. El cálculo de la cantidad que se obtiene del fondo se realiza en función del tipo fijo del 5, 6 ó 18 por 100 del precio. En el caso de IVA de servicios o actividades exentas mencionadas en último lugar debe corresponder al porcentaje del precio del servicio.

En Suecia, el fondo de compensación se basa en el principio de autofinanciación. El total de la cantidad del fondo debe ser devuelto al fondo por todos los entes locales. El pago es la misma cantidad por habitante en cada entidad. El Estado sólo contribuye a través de una cantidad fija. Los incrementos que se produzcan en el fondo deben ser financiados por los contribuyentes de los entes locales. La cantidad destinada al fondo en 2001 fue de 27 billones de SEK (alrededor del 1,2 por 100 del PIB).

En 1999, una comisión gubernamental presentó un informe sobre el funcionamiento del fondo de compensación y sugirió una serie de cambios. El comité entendió que uno de los principales problemas del sistema de compensación era el trato desigual de algunos entes no gubernamentales privados que realizaban actividades exentas como las escuelas privadas o las clínicas privadas. Estas entidades no tenían el derecho a recibir una devolución del IVA como los entes públicos. Además, el sistema de reparto del fondo era demasiado lento lo que había creado una deficiencia entre el fondo y la distribución de los recursos debido a que la cantidad sólo depende del número de habitantes.

4.3.1.5. Noruega

Aunque Noruega no es miembro de la Unión Europea, debido a su pertenencia al Espacio Económico Europeo se le aplican las Directivas del IVA. En 1995 se introdujo un sistema de devolución del IVA para determinados supuestos que se iban concretando y posteriormente a través de la promulgación de una Ley específica para la cuestión "Ley del Compensación del IVA" se generalizó el sistema. Este sistema se introdujo para eliminar la distorsión que se producía entre la autoprovisión de bienes y servicios y la subcontratación de los entes locales que podría conducir a una deslocalización de los recursos.



Los entes locales pueden obtener la devolución del coste de IVA para específicas actividades públicas, restringidas a las que se contienen en la Ley de Compensación del IVA, como servicios de construcción, servicios de ingeniería, limpieza y servicios por informes. La cantidad del fondo en el año 2001 era de alrededor de 1,2 billones de NOK (entorno al 0,1 del PIB). El reembolso se da sólo por el IVA de Noruega.

El fondo se creó a través de una reducción de las transferencias del Estado a los entes locales.

4.3.1.6. Holanda

En Holanda el fondo de compensación se introdujo en el año 2003 y se dirige a los municipios y provincias. Fue introducido para nivelar las actividades que realizaban las propias entidades en relación con las que subcontratan. La compensación se da sólo por los costes que generan las actividades no sujetas, excepto los costes de IVA por ayudas en especie de otras organizaciones. La compensación se provee tanto por el IVA generado en Holanda como de otros países de la Unión y los pertenecientes al Espacio Económico Europeo, Noruega, Liechtenstein e Islandia.

Este sistema se financió a través de una reducción estructural de las transferencias que daba el estado a los municipios y provincias igual al valor de la compensación en el año de introducción con una cantidad adicional procedente de ingresos del IVA resultantes del incremento de la subcontratación. Para diseñar la disminución de transferencias se tuvieron en cuenta las diferencias existentes entre los municipios y las provincias.

4.3.1.7. Cuadro-resumen

En el siguiente cuadro resumen se contiene el régimen de compensación o devolución de IVA en Europa.

	Municipios	Provincias	Estado	Otras entidades	Tipo de modelo	Actividades no sujetas	Actividades exentas
UK	X	X	X	X	Abierto	Todas	Ninguna
Dinamarca	X	X	X	No	Cerrado	Todas	Todas
Finlandia	X	No	No	No	Cerrado	Todas	Todas
Suecia	X	No	No	No	Cerrado	Todas	Todas
Holanda	X	X	No	No	Abierto	Todas	Ninguna
Noruega	X	X	No	No	Abierto	Algunas	Ninguna

Fuente: Elaboración propia a partir del informe de KPMG y de Wassenaar y Grunde.

4.3.2. Supuestos de devolución del IVA a particulares

Determinados Estados han establecido un sistema de devolución del IVA soportado fuera del ámbito del propio impuesto sin que suponga, por tanto, una contravención de la normativa comunitaria. Es el caso, hasta nuestro conocimiento, de Portugal, Francia, Luxemburgo, Austria y el Reino Unido.

En el caso de Portugal y Francia como medida para incentivar las inversiones inmobiliarias en determinadas zonas y fomentar el turismo, se produce la devolución del IVA pagado en la adquisición de viviendas situadas en las zonas que especifica el gobierno, por ejemplo el Algarbe en Portugal, o la Provenza en Francia. En el caso portugués la devolución es del 100 por 100 del IVA satisfecho, en el caso de Francia oscila entre un 10 y un 12 por 100. En Francia esta devolución se extiende también a los supuestos de multipropiedad con alquiler de semanas. En este caso la devolución es del 100 por 100. Evidentemente existen unas condiciones y requisitos para la devolución pero no son relevantes para este informe.

En el caso de Luxemburgo, los residentes en otro Estado de la UE o en determinados países fuera de la UE, pueden pedir un reembolso del IVA pagado en Luxemburgo por bienes y servicios con la condición de que, durante el período por el que se solicita el reembolso, no hayan tenido una actividad económica ni tengan un establecimiento permanente en Luxemburgo. Se puede exigir el reembolso únicamente del IVA con respecto a aquellos bienes y servicios que en el país de residencia del contribuyente normalmente sería considerado IVA soportado deducible.

Asimismo existe la posibilidad de las empresas de Leasing de vehículos de la devolución del IVA soportado por el mantenimiento y reparación de esos vehículos y de un porcentaje determinado para la adquisición de vehículos.

Estas medidas constituyen un incentivo de la actividad comercial y empresarial del país aunque no se exprese en estos términos tan claros.

Austria permite a los particulares recuperar un porcentaje del IVA del alquiler de vehículos, la gasolina o diesel utilizado por los mismos. Se instaura como medida de incentivo de la actividad turística.

En el Reino Unido se permite la devolución del IVA en relación con los gastos de reparación y conservación de determinados lugares de culto con interés histórico-artístico.

El Ministro de Economía y Hacienda del Reino Unido (*The Chancellor of the Exchequer*) anunció en el Presupuesto (Marzo de 2001) que iba a introducir una subvención – compensación transitoria consistente en la devolución de la diferencia existente entre el 5 por 100 (el tipo de gravamen que querían conseguir que aprobara la comisión) y el 17,5 por 100 existente para los servicios de reparación y conservación de lugares de culto. Así se hizo. Posteriormente en la sesión de discusión del presupuesto para 2007, realizada el 22 de marzo de 2006 anunció que esta subvención se iba a ampliar hasta el 31 de marzo de 2011 y con carácter total, incluyendo no sólo los gastos de conservación y reparación sino también los servicios profesionales relacionados con éstas, realizados desde el 22 de marzo de 2006 y con efectos retroactivos desde el 1 de abril de 2004. Para ello se elaboró una lista de lugares de culto, de cualquier religión y se estableció un modelo que habrá de rellenarse para que se obtenga la compensación. (Ver Anexo I.)⁷

Inicialmente esta medida surgió como medio para compensar la diferencia de IVA que se soportaba 17.5 por 100 y el que se consideraba por el Gobierno Británico que se debía soportar 5 por 100. Ello significa que el Reino Unido, en ese momento presionaba para que se produjera la aplicación del IVA reducido para este tipo de actividades. No obstante, posteriormente en el año 2006 constituye una medida de salvaguarda de la herencia histórico-artística de los edificios británicos.

4.3.3. *Supuesto de devolución del IVA a entidades de interés general en el Reino Unido*

El artículo 33 de la Ley del IVA de 1994 permite al Gobierno, en concreto al Ministro de Economía y Hacienda y al Secretario de Estado de Hacienda, la devolución del IVA no deducible a aquellas entidades que aparecen descritas en el citado artículo, entre las que se encuentran los entes locales, y a aquellas que determine a través de Orden Ministerial. Ha hecho uso de esta facultad en varias ocasiones.

Traemos uno de los ejemplos que son ilustrativos a nuestros efectos:

Devolución del IVA a Museos y Galerías de Arte.

La Ley del IVA de 1994 en su artículo 33 fue modificada por el artículo 98 de la Ley de Presupuestos de 2001 a través de la introducción de una sección A para extender el ámbito de aplicación del régimen de devolución del IVA no soportado a los Museos y Galerías con una relevancia especial para el interés general.

⁷ Este modelo puede ser útil para servir de guía a la hora de elaborar un modelo propio a los efectos del presente informe.

Este artículo fue desarrollado primero por la Orden Ministerial de 2001 denominada Impuesto sobre el Valor Añadido (Devolución del impuesto a Museos y Galerías. En esta orden se designaron 26 Museos y galerías entre los que se encuentran *The National Gallery*, el *Tate Gallery* o el *Science Museum*; después por la Orden Ministerial de 2005 que entró en vigor el 10 de agosto del mismo año, se produjo la ampliación a cuarenta y ocho Museos y Galerías de Universidades. Desde el 10 de agosto de 2005, este régimen especial se extendió en relación con la provisión de admisión libre a museos, bibliotecas (con respecto a colecciones históricas, exposiciones temporales y otros programas y eventos públicos relacionados) y galerías de Universidades y otras instituciones relevantes con colecciones permanentes.

El motivo por el que se introdujo esta compensación del IVA fue el coste económico que producía en estas entidades la política de “entrada libre” a estos lugares puesto que suponía la imposibilidad de recuperar el IVA soportado por la reducción de su actividad empresarial (deducible). Para compensar esta disminución de la actividad económica y por tanto, de deducibilidad, se introdujo un régimen especial de reembolso de IVA.

En todo caso se exige que la entrada sea gratuita y que abran al público al menos 30 horas a la semana.

En las citadas órdenes se especifica la entidad que dirige el Museo o Galería que tiene el derecho al reembolso, el Museo o Galería concreto por el que se obtiene el reembolso, la fecha a partir de la cual se computan los gastos de adquisición, suministro o importación relacionados con esos museos o galerías cuyo IVA va a ser objeto de reembolso. Estos gastos son aquellos en los que se incurre como consecuencia de la entrada gratuita a los centros.

4.3.4. *El caso de Dinamarca. La devolución del IVA soportado no deducible a los entes sin ánimo de lucro*

Dinamarca es uno de los países que tiene el tipo estándar más elevado, el 25 por 100. El IVA se introdujo en ese país en el año 1967 y siempre ha sido un problema para las ONG. Una investigación realizada por la organización de la que es presidente el Sr. Kofod-Svendsen, ISOBRO, asociación que aglutina a la gran mayoría de las ONG del país, reveló que en el año 2000 se pagaron 27 millones de euros en IVA soportado no deducible.

Pues bien, la propuesta que se realiza en este país es que se lleve a cabo una subvención general para todas las ONG para compensar el IVA no deducible. Y aquí comienzan los problemas.

El primero es si es políticamente admisible devolver todo el IVA no deducible a las ONG cuando para el año 2006 se prevén 32 millones de euros.

El segundo de los problemas es determinar los criterios por los cuales se recibiría la compensación:

1. Las ONG deberían tener el reconocimiento como entidad sin ánimo de lucro. El Ministerio de Hacienda puede darlo en Dinamarca. Algunos ejemplos serían, una organización internacional humanitaria, una organización social, una organización que ayuda a las personas enfermas y discapacitadas, organizaciones religiosas, organizaciones que trabajan por el medio ambiente y la prevención de la crueldad en animales. En total habría más de 600 en Dinamarca.
2. La organización debería tener ámbito nacional o tener un objetivo nacional.
3. La organización debería tener unas profundas raíces entre la gente danesa. Se podrían usar indicadores como el dinero que recolectan de los donantes privados.
4. Para conseguir la compensación debería tener un código ético de obligaciones. Lo principal sería que el donante es el centro y que debería tener la posibilidad de saber en qué se ha destinado su dinero.

5. La compensación del IVA debería ir enteramente a la consecución de sus propios objetivos no para subir los salarios del personal o comprar un edificio mayor.

El tercero de los problemas que se señalan es cómo se administraría esta compensación. Habría dos soluciones, o bien que fuera el Ministerio de Economía y Hacienda a través de una solicitud presentada por la ONG y la otra que sea la Asociación que aglutina todas las ONG la que reciba toda la cantidad y que reparta entre ellas. En todo caso debería ser el Parlamento el que decida cuál de las dos soluciones le parece más adecuada.

Pues bien, finalmente esta propuesta ha sido escuchada. En noviembre de 2006, el gobierno danés anunció, como parte de su última Ley de Presupuestos para el año 2007, un nuevo régimen de compensación del IVA para las entidades sin ánimo de lucro. Pocos son los datos disponibles hasta el momento. Hasta nuestro conocimiento la propuesta es limitada pero se establece un principio general de compensación del IVA y se estructura este régimen de tal manera que incrementa sus niveles después de un año, esto es, a partir del año 2008. Por ahora es el primer país que ha introducido esta medida para las entidades sin ánimo de lucro. A la espera de más datos nos damos la enhorabuena.

4.3.5. *Iniciativas de presión a nivel europeo, en el Reino Unido e Irlanda*

Traemos en este punto distintas propuestas que nos han parecido interesantes y que pueden ser tomadas en consideración en la medida en que se adecuen a la realidad. La iniciativa del *European Charities' committee on Vat*, la del Reino Unido realizada por *Charities'tax reform group* y la Irlandesa encabezada por la *Irish Charities tax reform group*.

4.3.5.1. La iniciativa del *European Charities' Committee on Vat (ECCVAT)*⁸

El *European Charities' Committe on VAT*, es un grupo voluntario de ONG de ámbito europeo, del cual forma parte, entre otras muchas organizaciones no gubernamentales, la ONCE. Las principales propuestas de modificación que realizan son las siguientes:

1. La introducción de un plan o proyecto para compensar el IVA no recuperable en relación con las actividades no económicas de las ONG.
2. La sustitución de las exenciones del artículo 13 de la Sexta Directiva por algunos suministros realizados por las ONG a una tributación con tipos reducidos.
3. La salvaguarda de los tipos reducidos existentes y su extensión a una amplia gama de actividades de interés general llevadas a cabo por las ONG.
4. La introducción de una opción para las ONG de gravar el IVA de los bienes y servicios exentos si los beneficia.

4.3.5.2. La iniciativa del *Charities' Tax Reform Group*⁹

Charities' Tax Reform Group (CTRG) surgió en 1982 en el Reino Unido para levantar una protesta al Gobierno en relación con la tributación de las entidades sin ánimo de lucro. Desde entonces hasta ahora han conseguido liderar distintas campañas sobre esta cuestión y han concienciado y conseguido que los distintos gobiernos para que introduzcan determinados beneficios fiscales. En la actualidad cuenta con alrededor de 400 miembros de todos los tamaños y todo tipo de actividades. Una de sus campañas más importantes es la que se dirige a conseguir una compensación del IVA soportado no deducible.

⁸ Disponible en www.eccvat.org.

⁹ www.ctrg.org.uk.



Según estudios realizados por esta asociación, en el Reino Unido el coste de esta IVA no recuperable asciende entre 400 y 500 millones de libras.

Entienden que en la legislación británica, como se ha puesto de manifiesto en estas páginas, permite realizarlo en virtud del artículo 33 de la Ley del IVA de 1994 por lo que se convierte en una cuestión política y no jurídica.

El 13 de octubre de 2005 iniciaron una campaña entre los parlamentario de la Cámara de los comunes presentando el problema al partido Laborista, los Conservadores y el Partido democrata-liberal. Otras asociaciones importantes apoyaron esta iniciativa.

Todos los líderes de las entidades pusieron el énfasis en que las personas que en realidad “sufren” como consecuencia de este IVA no recuperable son sobre todo los miembros más vulnerables de la comunidad, los ancianos, los enfermos, los niños.

Nick Kavanagh, el presidente del CTRG, explicó que estas organizaciones tienen una firme determinación en persuadir al gobierno de que ya es hora de establecer un sistema de devolución del IVA para compensar a las entidades sin ánimo de lucro por este IVA no recuperable.

4.3.5.3. La iniciativa del *Irish Charities Tax Reform Group*

El *Irish Charities Tax Reform Group (ICTRG)* fue fundado en 1991 por un pequeño grupo de entidades sin ánimo de lucro. En la actualidad tiene 127 miembros incluidas las más importantes entidades y muchas pequeñas.

El objetivo fundamental es mitigar la creciente carga de IVA de las entidades. Tres ejemplos son ilustrativos de esta carga: *Concern Worldwide* (una gran entidad sin ánimo de lucro internacional de ayuda); *Barnados Ireland* (una entidad de ayuda a los niños de tamaño medio); y *Dublin Well Woman Centres* (una pequeña entidad de ayuda a la salud de las mujeres).

En *Concern Worlwide*, su programa de ayuda a Etiopía, el más importante, genera un coste de IVA no deducible de 3 millones de €. Este dinero podría alimentar a dos tercios más de gente en invierto en Etiopía.

En *Barnados Ireland* el coste de un proyecto de ayuda a 27 niños con especiales necesidades en una zona deprimida de Dublín, es de 100.000 €. Este dinero podría extender la ayuda a 50 niños más.

En *Dublín Well Woman Center* el coste de IVA no recuperable ascendió en 2001 a 50.000 €. Esta cantidad podría pagar un escáner de osteoporosis en uno de sus clínicas o financiar una oficina de educación y un programa por un año.

Se realizaron dos actuaciones muy importantes por iniciativa del *ICTRG*:

1. Una investigación realizada por Erns&Young para determinar cuál era la cantidad de IVA no recuperable de las entidades por ellas representadas. El resultado de la investigación tomando datos del año 2001 rebeló que esta cantidad ascendía a 18 millones de €, de los cuales alrededor de 7 millones de € provenían de gastos generales, 5 millones de gastos de capital, 2 millones de gastos promocionales y de obtención de financiación; 1,5 millones en consumibles; 1 millón de honorarios profesionales y otro 1,5 millones de gastos varios de organización.
2. Una campaña de concienciación del problema a través de los medios –prensa, televisión y página web–.

Esta asociación entiende que la opción más viable es el sistema de devolución del IVA no soportado vía presupuestos del Estado.

4.3.6. Conclusiones del Derecho comparado

Varias son las conclusiones que se pueden extraer del Derecho comparado.

1. En primer lugar, el sistema de devolución, reembolso o compensación del IVA no es extraño en Europa. Ha sido utilizado desde 1973 por diversos países y por diversos motivos sin que suponga una contravención del Derecho comunitario.
2. En segundo lugar, este sistema tiene un especial interés cuando se trata de la devolución o reembolso del IVA soportado no deducible, pues supone un coste adicional para aquellas entidades que bien están fuera del ámbito de aplicación del IVA, bien realizan actividades exentas.
3. En tercer lugar, este sistema tiene grandes ventajas:
 - a. A las entidades se les reembolsa el IVA.
 - b. El control se lleva a cabo por la administración tributaria, lo que implica una prevención frente a los posibles fraudes.
 - c. No implica modificaciones legislativas.
 - d. Es el Estado, o en su caso la Comunidad Autónoma, la que define el marco de actuación del sistema.
4. En cuarto lugar, y centrándonos de ahora en adelante en las entidades sin ánimo de lucro, el coste de IVA no recuperable para estas entidades, en aquellos países en los que se ha realizado un estudio, es de alrededor 0,5 billones (500 millones) de libras en UK, 27 millones de € en Dinamarca y 18 millones de € en Irlanda. De los datos que nosotros disponemos, que se centran únicamente en las ONG de desarrollo, estaríamos hablando de alrededor de 12 millones €. El reembolso de estas cantidades no debía servir para aumentar los sueldos o salarios sino para cumplir los fines que les son propios.
5. En quinto y último lugar, el régimen de devolución de IVA soportable no deducible es una opción absolutamente viable que podría arbitrarse de la siguiente manera:
 - a. En relación con los sujetos que se podrían beneficiar de este sistema se puede inicialmente determinar nominalmente a las entidades. Entendemos que se deben primar aquellas que se dedican a la cooperación internacional, la acción social y el medio ambiente. Son áreas especialmente sensibles e importantes, que atienden a los más desfavorecidos y, en relación con la materia ambiental beneficia a toda la colectividad. El cambio climático es una realidad puesta de manifiesto recientemente en la Conferencia de París. Nos estamos refiriendo a una cuestión ética más que económica. Nos referimos a una redistribución justa de la riqueza (tanto a nivel nacional como internacional). Alcanzar el umbral del 0,7 por 100 del PIB se convierte en un objetivo que se podría canalizar a través de esta vía.
 - b. En relación con las actividades que generan IVA soportable no deducible se propone la limitación de las mismas para así asegurar el control. Se propone limitarlo, pues a determinados gastos como por ejemplo, la adquisición, reparación y conservación de los edificios en donde realizan la labor estas entidades; también los gastos promocionales, en consumibles o de capital. En estos casos habría que adjuntar las facturas que dan lugar a este gasto no deducible. Se podría utilizar algo semejante al modelo que se presenta en el Anexo I.
 - c. En relación a la cuantía de la compensación o reembolso debería consistir en la totalidad del IVA soportable no deducible aunque podría alcanzarse este ob-



jetivo paulatinamente estableciendo primero una proporción o porcentaje que iría aumentando en posteriores ejercicios presupuestarios.

5. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA INTERNA ESPAÑOLA. PROPUESTA DE MODIFICACIONES

Como se ha señalado de forma reiterada a la largo de este trabajo, el problema esencial que tienen las ONG radica en el hecho de la pérdida de recursos como consecuencia del IVA soportado que no pueden deducir. Sin embargo, también existen problemas con relación a los ingresos.

Pero al margen de estos problemas financieros, lo cierto es que el IVA es un tributo complejo y formalista, de tal manera que es necesario reseñar que muchas ONG de pequeña dimensión carecen de los medios necesarios para poder cumplir con los requisitos que la normativa fiscal les establece con relación al IVA, de la misma manera que sucede con relación al IS y este tributo les ha eximido de declarar bajo ciertos presupuestos.

Para las ONG de reducida dimensión es necesario recordar que una de las posibilidades que debería estudiarse es el establecimiento de un régimen de franquicia para las pequeñas ONG. En este sentido, el artículo 281 y siguientes de la Directiva 2006/112 permite dispensar a los contribuyentes del pago del impuesto devengado cuando su importe sea insignificante. De esta manera, se ha entendido por parte de la doctrina que sería muy útil el establecimiento en el IVA una franquicia similar a la que establece el artículo 7 de la Ley 49/2002, del Régimen fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, en su número 12 (cantidades inferiores 12.000 euros), lo que evitaría muchos de los efectos indeseables. En el caso de España el límite sería de 10.000 ecus (art. 287 Directiva 2006/112).

5.1. IVA deducible por actividades gratuitas (gastos corrientes y bienes de inversión)

Quizás el problema más importante de las ONG radica en la imposibilidad de recuperar los IVA soportado cuando se realizan actividades sin contraprestación, con carácter gratuito. En estos casos se actúa como consumidor final. Esto implica que parte de los recursos obtenidos no se destinan al pago de la finalidad social sino a satisfacer el IVA soportado no deducible. En estos casos, la normativa impide cualquier recuperación del IVA. Las ONG no son empresarios y, en consecuencia, no tienen posibilidad alguna de recuperar el IVA soportado.

Pero junto a las actividades gratuitas las ONG realizan en muchos de los casos actividades económicas, entendiéndolas conforme a la normativa del IVA: se cobra un precio, con independencia de que ese precio difiera del de mercado (excepto en el caso de operaciones vinculadas). En este sentido, hay que recordar que el artículo 1.2 de la Directiva 2006/112 dispone que el IVA es un impuesto sobre el consumo “exactamente proporcional al precio de los bienes”. Es el caso de la venta de material, ropa, asistencias, etc. Bajo este supuesto, la norma permitiría deducir el IVA soportado por todas las operaciones donde se cobra un precio determinado. Sin embargo, la norma española impide la deducción de todos los IVA soportados afectos a las actividades económicas, lo que supone una pérdida de recursos injustificada:

(i) *No deducibilidad de los IVA de los gastos corrientes afectos parcialmente a actividades económicas.* Uno de los principales problemas cuando las ONG realizan actividades gratuitas al IVA no sujetas es que según el artículo 95 de la LIVA sólo serán deducibles las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional. El resto

de los IVA soportados por servicios corrientes y bienes que no sean de inversión no serán deducibles en ninguna proporción. Esto es un perjuicio muy significativo para las ONG. En efecto, en la medida en que, por ejemplo, una ONG realice actividad de ayuda humanitaria no sujeta y, a su vez, entrega de bienes con contraprestación, resulta que no se va a poder deducir en ninguna medida el IVA soportado por los gastos generales; teléfono, limpieza, mantenimiento, etc. A nuestro parecer, el artículo 95 contraviene la Directiva, en tanto la jurisprudencia comunitaria no tolera a los Estados miembros a mantener una norma que excluya con carácter general del régimen de las deducciones todos los bienes y servicios del sujeto pasivo en la medida que se utilicen para necesidades privadas. En este sentido, el artículo 1.2 de la Directiva 2006/112 expresamente dispone que en cada operación “será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio o del bien o del servicio, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio”. Es decir, el IVA soportado afecto a cualquier actividad debe poder deducirse, sin límites. Y la norma española impone límites con relación a los gastos en bienes que no sean de inversión de tal manera que no todos los costes directos se pueden deducir. Es más, creemos que esta norma podría tener alguna justificación con relación a las personas físicas, pero entendemos que en el caso de las ONG esto no es así y debería reformarse el artículo 95 permitiendo a las ONG deducir la totalidad de los IVA soportados afectos a actividades empresariales. A nuestro juicio, el artículo 95 debería ser modificado y permitir la deducción de los IVA soportados por gastos corrientes afectos parcialmente a actividades económicas.

(ii) *Deducción del IVA soportado del artículo 95 (adquisición o arrendamiento de bienes de inversión) con arreglo a la utilización previsible.* A los efectos de establecer un sistema que permita deducir los IVA soportados afectos a actividades gravadas y a actividades no sujetas creemos que deducir con arreglo a la utilización previsible en actividades gravadas, de acuerdo con criterios fundados (art. 95 Tres), resulta de difícil aplicación en las actividades de las ONG. A nuestro parecer, y debido a que las ONG pueden disponer de contabilidad analítica, sería correcto aplicar una suerte de regla de prorrata que fuera capaz de determinar de manera objetiva la parte afecta a las actividades gratuitas y actividades empresariales. Si partimos de la base de que el artículo 173 de la Directiva 2006/112 dispone que sólo se admitirá la deducción del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones que den derecho a la deducción, entendemos que introducir el coste de las actividades gratuitas en el denominador de la regla de prorrata podría dar cumplimiento a dicha finalidad. Esta solución permitiría deducir los IVA soportados con arreglo a criterios objetivos y cumplir con la finalidad de neutralidad del IVA. Por tanto, podría intentar modificarse la norma en este sentido.

(iii) *Posibilidad de afectar un bien a su actividad empresarial y tributar por autoconsumo por la utilización en sus actividades gratuitas.* El Tribunal de Luxemburgo señala que un sujeto pasivo tiene derecho a optar por afectar a su empresa la totalidad de un bien de inversión que utiliza en parte para las necesidades de la empresa y en parte para fines ajenos a ésta así como, en su caso, a deducir íntegra e inmediatamente el IVA soportado por la adquisición de dicho bien y, por tanto, tiene la obligación, que se corresponde con el citado derecho, de pagar el IVA aplicable al importe de los gastos efectuados para utilizar el bien de que se trate con fines ajenos a la empresa (autoconsumo). La norma española, por el contrario, obliga conforme al artículo 95. Tres a deducirse el IVA en función de la afectación real del bien a la actividad empresarial. A nuestro parecer, sería posible completar el artículo 95 de la LIVA permitiendo a los sujetos pasivos, entre los que se incluirían las ONG, afectar el bien totalmente a su actividad gravada y tributar por autoconsumo en caso de que se emplee para sus actividades no sujetas. Esta solución les permitiría ganar recursos financieros, ya que podrían recuperar el IVA desde el principio e ir tributando a lo largo del periodo de uso del bien. Por tanto, sería posible intentar modificar el artículo 95. Tres permitiendo que el sujeto pasivo optara deducir íntegramente el IVA y tributar por autoconsumo.

(iv) *Imposibilidad de recuperar el IVA soportado de un bien adquirido para la actividad gratuita si luego se afecta a la actividad empresarial.* El Tribunal de Luxemburgo ha señalado que es la condición en la que se adquiere un bien la que determina la deducibilidad del IVA y su regularización. De esta manera, si en el momento de adquirir el bien una ONG no tenía la condición de sujeto pasivo resulta imposible deducir el IVA aunque en un futuro se afecte a la actividad empresarial o profesional (STJCE de 2 de junio de 2005, WZV, As. C-378/02). Esta doctrina tiene como inconveniente que no tiene en cuenta el hecho de que cuando los bienes se incluyen en el patrimonio afecto

a actividades no sujetas no existe ningún mecanismo de regularización para resolver las situaciones en que éstos se destinan posteriormente a un uso empresarial. La situación, por tanto, podría llevar a una situación como la siguiente: una ONG que en un primer momento no realiza actividades empresariales ni tiene previsto realizarlo en el corto plazo adquiere un inmueble soportando IVA. El año siguiente realiza actividades económicas. Pues bien, según la norma española es IVA soportado no sería deducible en ninguna medida en tanto que no realiza actividades empresariales desde el principio. A nuestro parecer, y para evitar efectos como el anterior, el artículo 93. Cuatro de la LIVA, que establece que no pueden ser objeto de deducción las cuotas soportadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales debería reformarse, o en su caso interpretarse, de forma que en tanto exista una mínima posibilidad (que podría presumirse en función de la naturaleza del bien) de que si el bien pueda afectarse en un momento posterior a actividades empresariales se pueda emplear la norma del artículo 95. Tres.

(v) *Actividades gratuitas desarrolladas por entidades de cooperación al desarrollo.* También con relación al IVA soportado y operaciones gratuitas una de las cuestiones que debe solventarse es si las exportaciones gratuitas realizadas por entidades de cooperación al desarrollo dan derecho a la deducción de los IVA soportados por las ONG, en cuyo caso sería necesario establecer cuál es el importe a introducir en la prorrata. La LIVA dispone que las exportaciones dan derecho a deducir el IVA soportado siempre que se no trate “de exportaciones definitivas de bienes fuera de la comunidad” cuando sean “operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que originaría el derecho a la deducción si se hubiera efectuado en el interior del mismo” [art. 92. Uno. 1 (c) relacionado con el art. 94. Uno. 2]. El problema está en cómo se interprete esta última referencia, ya que se ha entendido que la misma alcanza sólo aquellas salidas de bienes que no constituyen entregas realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, porque en ellas no se transmiten el poder de disposición. Si fuera así, las exportaciones gratuitas sí darían lugar a la recuperación del IVA soportado. A nuestro juicio, las dudas de interpretación antes señaladas deberían corregirse, en aplicación del principio de seguridad jurídica.

5.2. Otras cuestiones con relación al IVA deducible

En el apartado anterior hemos hecho referencia a la situación que, a nuestro juicio, presenta mayores deficiencias en el IVA. Sin embargo, al margen de la misma, la normativa presenta otras alternativas para mejorar la tributación del IVA de las ONG o para intentar solventar otra tipología de problemas:

(i) *Exención de los arrendamientos pagados por las ONG.* En la medida en que muchas ONG no pueden deducirse los IVA soportados, una de las vías para mejorar su tributación radica en que el IVA que soporten sea el menor posible. Es decir, que cuando adquieran bienes o reciban servicios éstos pudieran estar exentos o que tuvieran un tipo reducido. Así, una de las medidas que podrían favorecer a las ONG es declarar la exención de los arrendamientos que contraten, al considerarse una actividad pasiva. El legislador español sólo ha declarado la exención de las viviendas, cuando la Directiva establece que, con carácter general, todos los arrendamientos están exentos salvo que los Estados opten por someterlos a tributación. En este sentido, entendemos que sería posible ampliar la exención a los arrendamientos de locales cuando el destinatario realizara actividades de interés general. Las opciones sería varias, pero, a nuestro juicio, la exención debe estar vinculada a la actividad y no al sujeto, por lo que no podría declararse la exención sólo para las ONG. Teniendo en consideración que, como hemos señalado, las ONG tienen como principal coste los salarios, el hecho de que los arrendamientos no soportaran IVA podría suponer una importante mejora de sus recursos. Por tanto, entendemos que podría modificarse la Ley estableciendo la exención de los arrendamiento de locales cuando el destinatario realizara actividades de interés general.

(ii) *Exención de los servicios adquiridos por ONG para la realización de actividades humanitarias.* Conforme dispone el artículo 21. 4 de la LIVA, las entregas de bienes internas a ONG con el objeto de ser exportadas en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas están exentas de IVA. Esto supone un beneficio indudable para las ONG. Pues bien, a nuestro juicio, debería intentar modificarse la norma para extenderse la exención del artículo 21. 4 de la LIVA no

sólo a los bienes, sino a todas las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la exención por exportación, como podrían ser, por ejemplo, las evaluaciones de proyectos.

(iii) *Adquisiciones de vivienda por ONG.* En el mismo sentido de ahorrar IVA soportado se puede incidir sobre el tipo de gravamen, de tal manera que los costes se soporten a un tipo inferior al 16 por 100. Así, hay que recordar que tributan al 7 por 100 la adquisición de vivienda o ejecución de obra de la misma, frente al tipo del 16 por 100 en el resto de adquisiciones o ejecuciones. La DGT está asimilando el concepto de vivienda a asilos e internados cuando las ONG realicen actividades gratuitas. A nuestro parecer esta doctrina debería revisarse. En hecho de cobrar precio en la actividad de las ONG debe ser independiente de la existencia de una vivienda. Además, entendemos que la vivienda podría asimilarse, en caso de personas en dependencia, a centros de día, guarderías, etc., lo que supondría un beneficio considerable para las ONG al soportar el IVA al tipo de 7 por 100 y no del 16 por 100 en las construcciones. Esta propuesta se basa en que el concepto de vivienda se vincula a la autonomía y privacidad de la persona, de tal manera que cuando la persona no puede valerse por sí misma dicho concepto debería relativizarse. Por último, creemos que la tributación de las obras de albañilería realizadas en viviendas no deberían condicionarse a que el destinatario sea una persona física. Por tanto, proponemos que normativamente el concepto de vivienda en el IVA se vincule a la falta de autonomía y privacidad y que, en consecuencia, la construcción de centros de día, viviendas, guarderías, etc., pudieran soportar el tipo del 7 por 100, con independencia de que la ONG realizara o no actividades económicas.

(iv) *Revisión de la regla de prorrata en las ONG.* Una de las cuestiones esenciales a la hora de determinar el IVA soportado deducible es el estudio de la prorrata. A nuestro parecer, debería estudiarse una posible revisión de la norma de prorrata general en la Directiva, en tanto al tomarse exclusivamente el valor de lo pactado por las partes puede suponer que las ONG accedan a una deducción mayor de la que le correspondería. Para las ONG debería estudiarse la posibilidad de tomar valores de coste como punto de comparación, ya que el precio subjetivo puede no ser un valor de referencia adecuado. Además, debería expresamente reconocerse que las actividades no sujetas pudieran introducirse en el denominador de las mismas para poder determinar la parte de IVA soportado deducible por operaciones gravadas.

(v) *Revisión de la normativa de sectores diferenciados.* Íntimamente relacionado con la prorrata está la normativa de los sectores diferenciados. La LIVA determina que la actividad principal es aquella que mayor volumen de operaciones represente. Creemos que en las ONG este punto de comparación no es adecuado y debería tomarse como parámetro el de coste, ya que actividades con un gran coste y pocos recursos (porque haya subvenciones, donaciones, recursos propios) se considera secundaria cuando se compara con otra de muy poca importancia en el coste pero cuyo precio total sea mayor. De la misma manera, para verificar si una actividad es accesorio a la principal puede suponer un sector diferenciado se toma como referencia el volumen de operaciones (15 por 100 de la principal), lo que a nuestro parecer no representa la realidad de las ONG. Es decir, creemos que debería reformarse la norma en estas entidades y permitir acudir a los costes.

(vi) *Problemas en el IVA en los proyectos conjuntos.* En las ONG se hacen proyectos conjuntos para afrontar tareas de interés general. Es decir, varias entidades se unen para afrontar un proyecto común, sin que se pueda entender que las entidades se presten entre ellas servicios o entregas recíprocas. En el IVA estas situaciones presentan dudas con relación a los IVA soportados, repercutidos y a las relaciones entre entidades y cómo se compensan entre sí. A nuestro entender, la seguridad jurídica aconseja regular de forma clara cuáles son las obligaciones y deberes con relación al IVA en estos proyectos.

(vii) *Sistemas de recuperación rápida del IVA soportado deducible.* En el caso de las ONG que no realicen operaciones exentas, bien porque su actividad no esté en sí mismo exenta o bien porque no se acojan a la exención, es posible que de manera habitual tengan más IVA soportado que repercutido, debido a que operan por precios inferiores al coste (por tener donaciones, subvenciones, voluntarios, etc.) y además, porque tributen a tipos reducidos. En estos casos creemos que podría establecerse un sistema de recuperación rápida, en cada período de liquidación, de los IVA soportados para todas las ONG que de forma habitual tengan IVA soportados superiores a los repercutidos, de la misma manera que se hace con los exportadores y incluso con los empresarios

que venden libros que tributan al 4 por 100 o los que realizan actividades de carácter cultural (art. 30 RIVA). De esta manera, no tendría que esperar hasta final de año para solicitar la devolución y se mejoraría la financiación de estas entidades. Por tanto, se podría modificar el artículo 30 del RIVA para poder reconocer a las ONG un derecho a la devolución rápida.

(viii) *Problemas de sobreimposición para las ONG con los suplidos.* Para las ONG que no pueden deducirse el IVA soportado la forma de operar los suplidos y los requisitos tan estrictos para su aplicación supone en muchos casos un perjuicio para las mismas. En efecto, según la doctrina de la DGT, todos los gastos incurridos por cuenta del destinatario del servicio o entrega se van a incorporar al precio del servicio con el correspondiente tipo del servicio principal, salvo que se cumplan una serie de requisitos muy estrictos. De esta manera, entregas de bienes o servicios adquiridos para la ONG cuya tributación es del 7 ó 4 por 100 o incluso exentas resulta que se convierte en mayor precio al 16 por 100 al facturarse a la ONG el precio total, lo que supone una pérdida de recursos importantes. Debería estudiarse la posibilidad de suavizar los requisitos formales para que una determinada cantidad pudiera considerarse un suplido, lo que reduciría los costes por IVA de las ONG que no pueden deducirse este impuesto.

(ix) *Reparación de vehículos de minusválidos y tipo de gravamen reducido.* La normativa del IVA hace tributar al tipo del 4 por 100 la adquisición de todo tipo de vehículos destinados a transportar de forma habitual a personas con minusvalía. Sin embargo, cuando se refiere a la reparación de vehículos, el tipo de gravamen reducido sólo se aplica a la reparación de vehículos para personas con movilidad reducida (que no pueden alcanzar una velocidad superior a 45 Km/h) y sillas de ruedas. Sin embargo, al resto de vehículos dedicados al transporte habitual de personas con minusvalía no es así. A nuestro parecer, puede presentar un trato desigual que pudiera mejorarse, ampliando el tipo reducido a la reparación.

5.3. Tributación de las operaciones gratuitas realizadas por ONG

Una de las cuestiones que más puede sorprender en el ámbito del IVA es que cualquier entidad que realice una operación gratuita tenga pagar IVA por la misma. Es decir, conforme a lo que dispone la LIVA, una entrega de bienes gratuita o una prestación de bienes gratuita es una operación sujeta al IVA. De esta manera, si una ONG, por ejemplo, regala ciertos bienes a sectores necesitados ese regalo supondría que la ONG tendría que ingresar el IVA sobre el coste de esos bienes. Esta figura se llama autoconsumo externo. Pues bien, en las ONG tiene una importancia capital. A diferencia de lo que sucede en las empresas que operan con ánimo de lucro las operaciones y actividades gratuitas son habituales. A esto hay que añadir que la base imponible que se toma para determinar el autoconsumo es el coste del bien o del servicio. Y ambas consideraciones ponen a las ONG en una situación comprometida. No hay que olvidar que las ONG operan generalmente en el sector servicios aportando mucho valor añadido real. Como hemos señalado, hay estudios que sostienen que entre un 60 y un 80 por 100 de los costes de estas entidades están compuestos por el factor trabajo (que no soporta IVA). Esto nos aboca a una situación donde la ONG se podría deducir todos los IVA soportados de aquellos costes que llevarán IVA (que si seguimos aquellos estudios estarían cómo máximo entre un 20 y un 40 por 100) y, sin embargo, tendría que devengar el IVA sobre una base del 100 por 100 de los costes. Es decir, el autoconsumo tendría un efecto totalmente negativo en tanto que tendría que tributar por el valor añadido real que aporta.

Pues bien, la tributación de las actividades gratuitas y las operaciones gratuitas en el IVA realizadas por ONG debería, a nuestro parecer, ser reformado y aclarado:

(i) *Modificación de la definición de sujeto pasivo y actividades gratuitas.* El artículo 5. Uno (a) de la LIVA, al señalar que no son sujetos pasivos las entidades que hacen actividades exclusivamente gratuitas es un precepto que puede llevar a equívocos. El término exclusivamente entendemos que no es correcto y puede dar lugar a problemas de interpretación con relación a los autoconsumos. En concreto, debería precisarse en el artículo 5. Uno (a) que la enajenación por precio de bienes afectos a actividades gratuitas o no económicas no hacen que la entidad pase a ser considerada sujeto pasivo. Por otro lado, debería reconocerse que la enajenación de bienes afectos a actividades gratuitas o no económicas están no sujetos al IVA.

(ii) *Realizar operaciones esporádicas con precio no convierte a una ONG en sujeto pasivo.* A nuestro parecer, ser sujeto pasivo del IVA y, en consecuencia, repercutir y deducirse el IVA, debe pasar por realizar operaciones con contraprestación con habitualidad. Operar de forma esporádica u ocasional con precio no debería constituir a una ONG en su sujeto pasivo del tributo. Por dichas operaciones esporádicas no se repercutiría el IVA. Como consecuencia, no podría deducirse los IVA soportados. Esta medida entendemos que simplificaría la situación de muchas ONG y debería expresamente contemplarse.

(iii) *No sujeción al IVA de las actividades exclusivamente gratuitas.* A nuestro parecer, expresamente se debería reconocer que en caso de que una ONG realice dos actividades distintas, una con precio y la otra gratuita, ésta última no esté sujeta al IVA. Es decir, que en ningún caso pueda entenderse que la actividad en su totalidad pueda tributar por autoconsumo lo que supondría un perjuicio enorme para las ONG.

(iv) *No tributación por autoconsumo de las operaciones gratuitas habituales realizadas en una actividad económica.* Quizás los mayores problemas de interpretación en el autoconsumo se pueden plantear cuando una ONG realiza una misma actividad de forma gratuita, en cumplimiento de sus fines de interés general, y en otros casos con contraprestación. Por ejemplo, venta de libros y regalo de libros. Estos casos son, normalmente, un supuesto de autoconsumo en las empresas. Sin embargo, en las ONG entendemos que estas operaciones gratuitas deberían estar no sujetas (y que, en consecuencia, no quepa la deducción de los IVA soportados por dichas operaciones). En este sentido, no hay que olvidar que el autoconsumo es un recurso que no se puede emplear con carácter general y sí de forma excepcional; se busca la igualdad final entre el consumidor final y aquel que se dedujo previamente el IVA; porque, al fin y al cabo, el IVA es un tributo que grava la capacidad económica. A nuestro juicio, por tanto, las operaciones gratuitas habituales realizadas por las ONG en cumplimiento de sus fines no deberían ser gravadas, y el legislador debería reconocer esto de forma expresa.

(v) *Necesidad de definir el concepto de gratuito.* Una de las cuestiones esenciales en la tributación de las operaciones gratuitas es definir qué es gratuito. Así, creemos que expresamente debería reconocerse que los retornos testimoniales que las ONG realizan cuando cobran cuotas (revistas, difusión, información) no hacen que sus prestaciones pierdan su carácter esencialmente gratuito. Esto es fundamental porque en muchos casos las ONG que cobran cuotas tienen dudas si, realmente, están cobrando cuotas por servicios o bien están recibiendo donaciones. El tratamiento es totalmente diferente tanto en el IVA como en el IS.

(vi) *Problemas en el IVA de las cantidades simbólicas pagadas y sin representar una operación económica.* Relacionado con lo anterior, se ha planteado si las cantidades simbólicas que satisfacen los destinatarios de las ONG por las prestaciones realizadas en cumplimiento deberían asimilarse a una prestación gratuita que no están sujetas al tributo, sin que, en consecuencia, las ONG tuvieran derecho a la deducción de los IVA soportados. A nuestro parecer, definir el concepto de gratuidad en las ONG es algo fundamental para lograr la seguridad jurídica.

(vii) *El ejemplo de la DGT con relación a la campaña de teléfonos con relación al Tsunami.* La DGT ha sostenido en tres Contestaciones de la DGT de 12 de enero de 2005 (consultas núms. 0010-05, 0011-05 y 0012-05), referentes a entidades de telefonía móvil que se comprometían a donar un importe similar al coste de las llamadas que hicieran los interesados que “en el caso de las operaciones descritas por el consultante no existe actuación de un empresario en su condición de tal, pues se trata de operaciones realizadas con carácter esporádico (ajenas al objeto y tráfico de la empresa), en el ámbito de una actuación altruista y sin obtención de beneficio alguno (carente de fin empresarial) que no tiene como finalidad intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios en el mercado, por lo que estas actuaciones quedan extramuros del impuesto y por tanto, no sujetas al mismo”. Con independencia de que se trate de una doctrina que puede merecer críticas, es necesario reconocer que la DGT trata de buscar soluciones a problemas concretos de operaciones no lucrativas. Creemos que esta vía de abordar respuestas debería también intentarse para las ONG con carácter general para las ONG.

(viii) *Problemas en la determinación de la base imponible en el caso de operaciones gratuitas sujetas al IVA.* En aquellos casos donde sea necesario tributar por autoconsumo, la determinación de la base imponible del mismo, que se realiza con base al total de los costes, plantea dudas con relación a su alcance. La DGT y el TEAC entienden que abarcan la totalidad de los costes de

funcionamiento, incluida financiación externa y los sueldos y salarios. A nuestro juicio, los costes financieros no deberían incluirse en la base del autoconsumo. Por otro lado, una de las cuestiones que debería abordarse es lo referente a las amortizaciones y cómo se consideran, debido a la libertad de actuación en este ámbito de los empresarios. Además, plantean dudas lo referente a la imputación del coste del suelo, ya que su importe no se amortiza. A nuestro parecer, la base imponible del autoconsumo debería ser objeto de un desarrollo normativo más preciso, para lograr una mayor seguridad jurídica. Además, entendemos que el precepto que determina que en caso de entrega de bienes que han sido usados debe acudir al valor de los bienes en el momento de la entrega contraviene la Directiva, por lo que entendemos que podría ser reformado.

(ix) *La repercusión del IVA al destinatario final si se le prestan servicios o entregan bienes de forma gratuita.* Por otro lado, y si hubiera que tributar por autoconsumo, según la doctrina de la DGT, cuando cualquier entidad realice una operación gratuita sujeta por autoconsumo, el IVA que devenga la operación debe repercutirse al destinatario final. Es decir, según la DGT, si una ONG entrega de formas gratuita libros a destinatarios identificables debe regalarle el libro pero cobrarle el IVA. En el caso de ONG es una situación de difícil comprensión. A nuestro parecer, esta doctrina debería modificarse. En caso de prestaciones o entregas gratuitas por las ONG en cumplimiento de su finalidad entendemos que no tiene sentido obligar a las ONG a repercutir el tributo a los destinatarios finales. En el caso de donaciones o prestaciones gratuitas de mecenazas a las ONG cuando éstas no tengan derecho a la deducción entendemos que tampoco debería ser obligatoria la repercusión. A nuestro juicio, la norma debería expresamente reformada para regular la repercusión en los casos de autoconsumo de ONG.

(x) *Problemas formales (factura, libros de IVA) de las operaciones gratuitas que se realizan.* Desde un punto de vista formal, la factura por operaciones gratuitas no está regulada. A nuestro juicio, debería expresamente reconocerse que en los casos de autoconsumo debe emitirse factura. Además, debería establecerse si el IVA se ha repercutido o no y si existe deber de entregarse en caso de que al destinatario no se le repercuta el IVA. En cualquier caso, y con relación a las actividades y operaciones gratuitas creemos que debería regularse obligaciones específicas con relación a los libros de facturas recibidas y bienes de inversión. Deberían arbitrarse sistemas que permitieran controlar los servicios y bienes expresamente adquiridos para actividades no sujetas y para las sujetas, lo que será especialmente relevante a la hora de justificar subvenciones y el IVA como coste.

(xi) *Problemas formales en la declaración anual de operaciones con terceros.* Las obligaciones de las ONG en la declaración anual con terceras personas referentes a las operaciones y actividades gratuitas deberían regularse expresamente. En cualquier caso, el autoconsumo es un supuesto que debería afrontarse de manera concreta, tanto desde la perspectiva del prestador como del receptor, porque lo normal es que, sino, se produzcan desajustes en el modelo 347 que lleve aparejado costes indirectos de gestión.

(xii) *ONG como grandes empresas a efectos tributarios.* Los sujetos pasivos del IVA deben declarar de forma trimestral salvo que el volumen de operaciones, calculado de acuerdo con el artículo 121 de la LIVA, durante el año precedente haya sido superior a 6.010.121,04 euros en cuyo caso la declaración deberá ser mensual (art. 71.3 del RIVA). En el caso de ONG que actúen principalmente de forma gratuita resulta que ni las donaciones ni las subvenciones se incluyen en el volumen de operaciones. De esta manera, estas ONG tienen un volumen de operaciones escaso (aunque sus ingresos sean muy elevados) declararán de forma trimestral (también con relación a las retenciones), lo que a nuestro entender es injusto en el caso de ONG de gran dimensión, cuyos gastos son superiores. Estas entidades tienen suficiente capacidad administrativa para tributar de forma mensual, como exige, a nuestro parecer, el principio de igualdad, por lo que la norma debería expresamente recogerlo.

5.4. Tributación en el IVA de los ingresos no públicos

El IVA se devenga cuando cualquier empresario, en este caso una ONG, entrega bienes o presta servicios. En el punto anterior hemos visto que incluso cuando éstos se entregan o prestan de forma gratuita el IVA se devenga y se debe ingresar en el Erario. Sin embargo, la manera normal

de que el IVA aparezca es cuando una ONG cobra precio por sus servicios o bienes. Es necesario recordar que el hecho de cobrar un precio nada tiene que ver con el carácter no lucrativo de una entidad. La nota diferenciadora de ese carácter no lucrativo radica en el hecho de que los ingresos se destinan a la propia actividad de interés general y no repercute en personas privadas interesadas. Sin embargo, los ingresos no públicos presentan también problemas en las ONG. Naturalmente, las donaciones recibidas no devengan IVA, pues no existe prestación de servicio.

(i) *La problemática de los convenios de colaboración frente a los patrocinios y las donaciones.* Uno de los problemas de las ONG radica en los convenios de colaboración realizados por ONG y que según la Ley 49/2002 no son prestaciones de servicios. El problema para las ONG radica, precisamente, en el hecho de que una misma operación puede ser calificada por las partes de tres formas distintas; contrato de patrocinio (que devenga IVA), convenio de colaboración (no sujeto) o donación (no sujeto al IVA). Y el problema está en que jurídicamente no queda claro cuando nos encontramos ante un convenio de colaboración empresarial. A nuestro parecer, los convenios de colaboración regulados en el artículo 25 de la Ley 49/2002 deberían establecerse que no devengan IVA por asimilarse a una donación modal y, en consecuencia, derivar las consecuencias tributarias de dicha calificación. Por tanto, debería ser indiferente que la ONG esté o no acogida a la Ley 49/2002. El régimen de privilegio de la Ley 49/2002 sólo puede afectar al Impuesto sobre Sociedades o de la Renta, pero no al IVA. Por otro lado, y por seguridad jurídica, debería expresamente señalarse cuáles son los límites para que algo se considere una donación modal y cuándo se pasa a publicidad o patrocinio, pudiendo ser un referente el Reglamento de Subvenciones. Entendemos que no debe ser posible que un mismo negocio pueda ser calificado como convenio de colaboración o como publicidad, por lo que normativamente debería abordarse cuándo algo pasa de ser un mero retorno testimonial para ser considerado publicidad.

Por otro lado, la reforma que se ha producido en el Impuesto sobre Sociedades con la actual LIRPF 36/2006, por la que se reducen los tipos de gravamen para las Sociedades hasta el 32,5 por 100 en 2007 y el 30 por 100 en 2008 agrava los problemas jurídicos de los convenios de colaboración. En efecto, una donación va a dar derecho a los mecenas a una deducción del 35 por 100 en la cuota, mientras que si el negocio se instrumenta mediante un convenio de colaboración o un contrato de patrocinio el mecenas tendrá derecho a darse un gasto en la cuota al tipo del 32,5 por 100 en 2007 o al 30 por 100 en 2008. Como puede verse, para el mecenas resulta mejor donar que suscribir un convenio de colaboración o un contrato de patrocinio, ya que va ahorrarse un 2,5 por 100 en 2007 o un 5 por 100 en 2008. Por tanto, entendemos que debería reformarse la tributación de los convenios de colaboración, igualándose a las donaciones, para evitar que las ONG se vean forzadas a aceptar donaciones modales que realmente deberían ser calificadas como convenios de colaboración.

(ii) *Un problema esencial: determinar cuando nos encontramos ante una donación (no hay IVA) o ante un pago por terceros (sí devenga IVA).* En las ONG una de las cuestiones más complejas y que tiene efectos indudables en el IVA es discernir cuándo nos encontramos ante una donación de un mecenas o ante el pago de servicios por un tercero. Es el caso de que un mecenas satisfaga a una ONG una cantidad con el objeto de que preste un servicio de interés general. El pago por terceros supondrá que la actividad devengue IVA, y su calificación será de donación a los destinatarios últimos (lo que no daría derecho a deducción por mecenazgo). Pero también podría considerarse que el mecenas dona a la ONG (que sí daría derecho a deducciones en la cuota) y que, a su vez, la ONG presta de forma gratuita los servicios, de tal manera que no estarían sujetos al IVA. A nuestro parecer, y debido a que la tributación es radicalmente distinta y con base en el principio de seguridad jurídica, ambas situaciones deberían quedar reguladas de forma clara en la norma. Repárese que en el caso de que una ONG entendiera que recibe una donación no habría tributado por IVA. Pero si la Administración calificara la operación como un pago por terceros el importe total satisfecho por el mecenas devengaría IVA. A nuestro parecer, deberían establecerse una serie de pautas claras, preferiblemente de forma normativa, para discernir ambas situaciones.

(iii) *Problemas en la repercusión al destinatario final en el contrato a favor de terceros.* En los contratos en favor de terceros donde existe una causa *donandi* se plantean problemas con relación a la repercusión. En estos contratos los destinatarios reales de las prestaciones son las personas que reciben las prestaciones o los bienes, pero el pagador es un tercero. Según la doctrina de

la DGT la repercusión debe hacerse, de forma obligatoria, a los destinatarios si son identificables. A nuestro parecer, la normativa debería de forma clara determinar en estos casos a quien se repercute el tributo. Además, entendemos que en las prestaciones por ONG realizadas en cumplimiento de sus fines, la obligación de repercusión debería matizarse.

(iv) *No es posible asimilarse los precios desproporcionadamente inferiores a valor de mercado a las operaciones gratuitas.* A la vista de la Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo para determinar la base imponible debe acudirse siempre al valor pactado entre las partes –valor subjetivo– excepto que la operación pueda asimilarse a una donación, lo que sucederá cuando el precio sea simbólico, ya que en dicha circunstancia deberían aplicarse las normas de autoconsumo. Entendemos que la doctrina de la DGT que asimila las prestaciones gratuitas a contraprestaciones desproporcionadamente inferiores al valor de mercado no es correcta, en tanto si tienen entidad suficiente debe acudirse al valor pactado entre las partes. Es decir, en el caso de que, por ejemplo, una ONG cobrase un precio muy inferior al mercado a los destinatarios de sus prestaciones, no podría señalarse que es una operación gratuita que tributa por autoconsumo. Otra solución supondría para las ONG un perjuicio desproporcionado. Por tanto, creemos que esa interpretación debe corregirse.

(v) *Posibilidad de que en la venta de ciertos bienes (campañas) se entienda que parte del precio es una donación.* Debería reconocerse expresamente que es posible que operaciones realizadas por las ONG para financiarse en determinadas campañas sólo devenga IVA por la parte del precio que es contraprestación y no por aquella parte que es donación. Sería el caso de venta de productos por precio superior al mercado porque una parte de la contraprestación es una donación (venta de camisetas por 10 euros, con un coste de 3, donde los beneficios se fueran a destinar a la escolarización de niños). A nuestro parecer, debería permitirse expresamente que sólo los 3 euros devengaran IVA mientras que los 7 restantes se asimilaran a una donación. De esta manera no se perjudicaría al mecenas y se beneficiaría de manera injusta a la Administración. A estos efectos, debería así expresarse en el propio producto. Formalmente debería reconocerse expresamente esta posibilidad en la norma.

(vi) *Empresas o profesionales que realizan trabajos y solicitan que las rentas se paguen a una ONG.* En aquellos casos donde ciertos profesionales presten servicios a terceros y destinen los fondos recaudados a una ONG (como ocurre con los casos de los ponentes en conferencias que piden que el ingreso vaya a una Fundación), debería estudiarse la posibilidad de entender que el prestador del servicio es la propia ONG, habiendo actuado el profesional por cuenta de la ONG. Esto facilitaría la situación del profesional, ya que no tendría que emitir factura ni repercutir el IVA y supondría que pudiera mejorar la financiación de las ONG al permitir a ciertos profesionales evitar repercusiones fiscales para ellos y financiar a las ONG.

(vii) *Criterios de determinación de la base imponible con base en el coste cuando por precio único se presten servicios o entreguen bienes diferentes.* El artículo 79. Dos de la LIVA determina que en el caso de que por precio único se presten o entreguen servicios o bienes de diversa naturaleza debe determinarse la base imponible correspondiente a cada uno de los mismos con base en el valor de mercado. A nuestro juicio, con arreglo a la jurisprudencia del TJCE, debería ser posible determinar el valor con base en el coste de las entregas o servicios, lo cuál se adaptará a la realidad de las ONG en muchos de los casos, ya que el valor de mercado de sus prestaciones puede no ser un elemento de comparación adecuado. A esto es necesario añadir que el valor de mercado de ciertos servicios prestados por ONG no son representativos (por ejemplo, es lo que sucede con la cooperación al desarrollo). Por tanto, creemos que podría reformarse el artículo 79. Dos de la LIVA en el caso de EN L o entidades que no trabajen a precios de mercado.

(viii) *Necesidad de reformar el régimen de operaciones vinculadas para las ONG.* Especial mención merece la nueva regulación de operaciones vinculadas en el IVA operada en la Ley de Prevención del Fraude (Ley 36/2006) porque creemos es desafortunada para las ONG:

- *Incorrecta aproximación al concepto de vinculación.* La definición de entidades y personas vinculadas en las ONG es, a nuestro juicio, incorrecta. Así, entendemos que no es posible establecer que hay vinculación entre el fundador y una fundación, pues el fundador se desvincula de la fundación en su creación. Además, se ha regulado un supuesto de vinculación para las entidades acogidas a la Ley 49/2002, lo

que es a nuestro juicio no es posible, pues en el IVA no hay justificación alguna para establecer supuestos distintos en función de la Ley 49/2002. Pero, sobre todo, se ha establecido que hay vinculación entre una ONG y sus socios o asociados con independencia del grado de vinculación, lo que puede producir unos efectos desproporcionados. Así, en el caso de que las cuotas cobradas a los socios pudieran considerarse precio, si aplicamos de forma estricta la norma deberían valorarse por valor de mercado, con independencia de que el coste fuera mucho menor

- *Precio inferior a mercado justificado por necesidades legales.* Uno de los supuestos donde se producen operaciones vinculadas es cuando el destinatario no tenga derecho a deducir el impuesto y la contraprestación sea inferior al mercado. Cuando se realizan prestaciones entre los patronos o representantes y las ONG en muchos casos se producen por precios inferiores al mercado debido a que la Ley 49/2002 y la propia IVA (art. 20. Tres) prohíbe que se produzcan beneficios a favor de aquellos en perjuicio de la ONG. Es más, en algunos casos, se habrá solicitado al protectorado permiso para autocontratar por precios inferiores. Valorar en estos casos por mercado no está, a nuestro parecer, justificado.
- *Solapamiento de las operaciones vinculadas y los supuestos de autoconsumo.* Las operaciones vinculadas se solapan con las normas de autoconsumo cuando una entidad vinculada transfiera de forma gratuita, por ejemplo, bienes. En dicho caso, entendemos que debe operar la norma de autoconsumo.
- *Solapamiento de operaciones vinculadas y subvenciones vinculadas al precio.* También puede existir confrontación cuando se prestan servicios a los miembros de las asociaciones por debajo de coste y la razón está en que se reciben subvenciones no vinculadas al precio. En dicho caso, la norma de operaciones vinculadas haría que la operación se valorara por mercado, vulnerando la esencia de la propia subvención.
- De la misma manera, en el caso de que los precios inferiores al mercado sea como consecuencia de donaciones o trabajos de los voluntarios, valorar por mercado en los servicios a los asociados no nos parece correcto.

En conclusión, pensamos que la normativa de operaciones vinculadas debería modificarse con relación a las ONG y recoger sus especialidades; el hecho de que no se cobre precios de mercado entre entidades o socios que tengan cierta vinculación no se debe a razones de elusión fiscal, sino a la naturaleza de estas entidades que obligan a trabajar por precios inferiores a mercado por sus fines sociales.

(ix) *Problemas en la enajenación de bienes que están afectos a actividades gratuitas y actividades empresariales.* Con relación a los ingresos que devengan IVA aquellos bienes que están afectos a actividades empresariales y a actividades no sujetas se están planteando problemas. La doctrina de la DGT sostiene que en dichos bienes (como sucede con los coches) la transmisión del mismo devenga IVA por la totalidad, debiendo regularizarse el IVA soportado como si hubiera estado sujeto desde la venta. Esta doctrina creemos que es incorrecta. Entendemos que, por aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, sólo debe tributar la parte afecta a la actividad empresarial, mientras que por la parte afecta a actividades no sujetas la operación no devenga IVA. Esta situación podría corregirse en la doctrina de la DGT.

5.5. Tributación en el IVA de los ingresos públicos

Junto con los ingresos privados, las ONG reciben ingresos de carácter público, lo que presenta varios problemas en el IVA.

(i) *Cuestiones relacionadas con el IVA y los contratos públicos.* Con relación a los contratos firmados con las Administraciones públicas y el hecho de que el IVA está incluido en el precio (art. 88.Uno de la LIVA) debería definirse qué se entiende por Entidad pública y, además, especificar-

se si opera para todo tipo de contratos. Por otro lado, creemos que debería regularse de que en caso de que hubiera derecho a la devolución de los IVA, el sujeto que tuviera derecho al mismo no puede ser la Administración, sino el prestador, por lo que debería reformarse el artículo 14 del RD 520/2005, de Revisión en vía Administrativa.

(ii) *La necesaria reforma de las subvenciones vinculadas en el IVA para reducir su extensión.* Las subvenciones tienen una incidencia muy importante en las ONG, en tanto una parte esencial de su financiación viene por vía de las mismas. Una vez que la reforma del IVA ha excluido a las subvenciones que se incluían en el denominador de la prorrata, es necesario analizar el problema de las vinculadas al precio. Una ampliación de su concepto tendría unos efectos muy negativos en las ONG, en tanto que deberían ingresar el 16 por 100 de las cantidades recibidas sin que, además, pudieran repercutir el precio a los destinatarios finales. A nuestro parecer, en materia de subvenciones vinculadas al precio se pueden señalar las siguientes cuestiones:

- *Necesidad de no ampliar el concepto de subvenciones vinculadas al precio del artículo 78. Dos. 3.* Con relación a las subvenciones vinculadas al precio, la jurisprudencia comunitaria, en especial la Sentencia de 22 de noviembre de 2001 (*Office des Produits Wallons*, As. C-184/00), ha realizado una interpretación más amplia que la recogida en la norma interna española, que se limitaba a las subvenciones determinadas en función de unidades entregadas o servicios prestados. Según el Tribunal de Justicia, no sólo esas subvenciones vinculadas al precio, sino todas aquellas donde exista una relación directa e inequívoca entre subvención y precio debían incorporarse a la base imponible. De esta manera, el artículo 78. Dos. 3 de la LIVA es más restrictivo que la interpretación que hace el Tribunal de Justicia. Sin embargo, la DGT, y a pesar del texto legal, aplica la doctrina de la Sentencia de 22 de noviembre de 2001, aduciendo que los criterios del artículo 78. Dos. 3 se deberían revisar y hacer una interpretación flexible. A nuestro juicio, por el contrario, el artículo 78. Dos. 3 establece un mandato cierto y la Administración no puede hacer una interpretación extensiva en contra de Ley interna, pues el efecto directo de la Directiva se puede aplicar sólo por los particulares, pero no por el Estado incumplidor.
- *Necesidad de interpretar las subvenciones vinculadas al precio conforme a criterios estrictos.* Al margen de lo anterior, y en el caso de que se pudiera hacer una interpretación con arreglo a la jurisprudencia del TJCE, creemos que la interpretación de cuándo hay una subvención vinculada al precio debe hacerse con criterios estrictos y no, como señala la DGT, con flexibilidad. Por otro lado, hay que añadir que en la STJCE de 15 de julio de 2004 se estableció que era necesario que se comparara el precio del bien o servicio subvencionado con el precio de mercado normal y sólo si éste es menor, podría darse el caso de una subvención vinculada al precio, ya que la finalidad de la inclusión de las subvenciones en la base imponible es “gravar la totalidad del valor del bien en el mercado. A nuestro parecer, y tal y como se ha reconocido por la Resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 19 de enero de 2006 (Reclamación 16-115.05), las subvenciones sólo se pueden incluir en la base imponible en tanto que disminuyan el precio de mercado.
- *Necesidad de definir el concepto de subvención.* En las subvenciones vinculadas al precio sigue sin definirse qué debe entenderse por subvención a los efectos de la LIVA, cuestión no exenta de polémicas y que, a nuestro entender debería abordarse para lograr una mayor seguridad jurídica. Queda claro que no alcanza a las donaciones, pero otras figuras como convenios de colaboración, transferencia de fundaciones públicas, intereses producidos por la propia subvención, etc., presentan problemas.
- *Problemas del ingreso del IVA derivado de las subvenciones vinculadas al precio.* Las subvenciones vinculadas al precio plantean problemas técnicos considerables. Si se parte de la base de que el IVA devengado por las subvenciones vinculadas al precio debe repercutirse al destinatario final de la operación, surgen dudas sobre cuándo se devenga ese IVA; sobre cómo fijar el IVA a repercutir cuando no se pueda determinar con exactitud como afecta la subvención el precio y cómo, en su ca-

so, se procede a la corrección del IVA provisional; sobre cómo regularizar en el caso de que la subvención no se cobre o haya que reintegrarla; sobre cómo explicar al destinatario que se le cobra por IVA una cantidad mayor que la que corresponde con el precio pagado y cómo éste puede verificar ese dato. Además, cuando la subvención vinculada al precio se ubica en un eslabón intermedio de la cadena y el adquirente tiene derecho a la plena deducción del IVA, resulta que el IVA es indiferente, lo que conculca la filosofía de las subvenciones vinculadas al precio de gravar la totalidad del valor del bien en el mercado. A nuestro parecer, el IVA por las subvenciones vinculadas al precio no se debe repercutir al destinatario final. Por el contrario, se debe detraer de la subvención concedida e ingresar en la Hacienda. De esta manera, los problemas técnicos antes apuntados se corrigen.

- *Problemas de inseguridad derivados de las subvenciones vinculadas al precio.* La interpretación amplia de las subvenciones vinculadas al precio va tener incidencia en varios ámbitos; en el ámbito de procedimiento tributario creemos que debido a la profundidad del análisis requerido sólo es posible que se realicen procedimientos inspectores de carácter general y no parciales sobre los ingresos; por otro lado, supondrá que entidades no lucrativas que no se acogían a las exenciones porque era más interesante trabajar por precios inferiores al coste y obtener las devoluciones de IVA deberán replantearse su opción; afectará también a la determinación del volumen de operaciones del artículo 121. Uno de la LIVA y sus efectos sobre el deber de declarar mensualmente en IVA y retenciones, y la forma de determinación de los pagos fraccionados; afectará también para determinar si hay un sector diferenciado y a la exención del artículo 20. Uno. 6 de la LIVA. Como se puede ver, a nuestro parecer la normativa referente a las subvenciones e IVA requiere una reforma y un cambio de postura por parte de la DGT. De hecho, la actual doctrina de la DGT está creando una inseguridad jurídica difícil de justificar para las ONG. De otra manera, los efectos negativos para las ONG pueden ser considerables.
- *Problemas para justificar ante el órgano concedente de las subvenciones qué IVA es coste y cuál se puede recuperar.* Con arreglo a la normativa de subvenciones, el IVA sólo es subvencionable cuando se configure como coste. El problema para las ONG es que resulta complejo determinar qué parte de IVA es coste y, además, presenta todavía más dificultad el poder demostrar al órgano concedente que ese IVA es coste. En efecto, fuera de los casos donde una ONG realice exclusivamente operaciones a título gratuito o totalmente exentas, el demostrar a una Administración qué parte es coste es una tarea francamente ardua. Los problemas formales debería abordarse expresamente y conceder a las ONG medios para acreditar ante los órganos concedentes qué parte de IVA es coste.

5.6. Aplicación de tipos de gravamen reducidos a ciertas actividades

Las prestaciones de servicios y entregas de bienes que realizan las ONG tributan en algunos casos a tipos reducidos. El objeto de la aplicación de estos tipos es el que el coste final para el destinatario final sea más asequible. Por su parte, para la ONG cabe la plena deducción de los IVA soportados, al tratarse de actividades realizadas con contraprestación:

(i) *El tipo de reducido del IVA a publicaciones financiadas por patrocinadores que no son publicidad.* Con relación a los tipos de gravamen reducidos a publicaciones que no contengan única o fundamentalmente publicidad el hecho de identificar la publicidad con que el 75 por 10 de los ingresos que proporcionen a su editor se obtengan por ese concepto es muy perjudicial para las ONG donde las publicaciones son financiadas por mecenas o colaboradores. A mi juicio, la mención a un porcentaje determinado puede contravenir la Directiva. En cualquier caso y para las ONG expresamente debería reconocerse normativamente que se tributa al 4 por 100 por la entrega de libros y revistas siempre que su contenido no sea publicidad, lo cual es diferente de cuál sea el origen de sus ingresos.

(ii) *Actuaciones realizadas por ONG.* Con relación al tipo de gravamen referente a los servicios prestados por intérpretes y artistas (art. 91. Uno. 2. 4) creemos que el mismo no se limita sólo a personas físicas, sino que alcanza también a entidades jurídicas, lo que daría entrada a las ONG. Además, creemos que no es necesario que el destinatario del servicio sea el organizador. En este sentido, creemos que la doctrina de la DGT debería recoger esta posibilidad.

(iii) *Aplicación del tipo reducido de gravamen a los servicios sanitarios prestados por profesionales no reconocidos.* La DGT está interpretando que para que sea aplicable el tipo de gravamen reducido a las prestaciones sanitarias las mismas deben ser realizadas por profesionales sanitarios reconocidos, de tal manera que se llega a la conclusión de que actividades que no estén destinadas a diagnosticar, prevenir o curar, prestadas por profesionales reconocidos sí tributan al 7 por 100. Sin embargo, entienden que las actividades de prevención o cura realizadas por personal no acreditado, lo que es normal en ONG que se nutren de voluntarios o que prestan primeros auxilios, no pueden tributar al tipo del 7 por 100. A nuestro juicio, tomando como base la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, esta interpretación puede ser errónea. El concepto de prestaciones sanitarias no depende del prestador para la aplicación del tipo reducido, a diferencia de lo que sucede con las exenciones. Por tanto, las actividades sanitarias realizadas por voluntarios o personas con conocimientos de primeros auxilios, sí debe considerarse como asistencia sanitaria a los efectos del tipo de gravamen reducido. En este sentido, entendemos que la doctrina de la DGT podría ser modificada.

(iv) *Limitar el tipo de gravamen reducido a los prestadores ONG y extenderlo a las entregas de bienes relacionadas con las actividades sociales.* En la actualidad el tipo reducido aplicable a las actividades sociales (art. 91. Uno. 2. 9) sólo alcanza a las prestaciones de servicios, cuando la Directiva permite extenderlo a las entregas de bienes, por lo que sería beneficioso aplicarlo también a las entregas de bienes. Por tanto, entendemos que el legislador podría ampliar el ámbito del tipo reducido. Por otro lado, la Directiva sólo permite aplicar los tipos reducidos cuando el prestador sea una organización caritativa, mientras que la DGT está interpretando que también opera el tipo reducido cuando el empresario sea una entidad mercantil o persona física. A nuestro juicio, esta interpretación no es correcta y debería limitarse el tipo reducido al prestador ONG. Sólo hay una excepción, y es la referente a la asistencia domiciliaria a personas con discapacidad, que no requiere requisito subjetivo.

(v) *Limitar el tipo reducido en las actividades deportivas.* La Directiva sólo permite aplicar el tipo reducido para el uso de las instalaciones deportivas mientras que la LIVA hace mención a todas las prestaciones de servicios relacionados con la educación física o deporte que no estén exentos (art. 91. Uno. 2. 8 de la LIVA). A nuestro parecer, la norma interna podría vulnerar la Directiva. En cualquier caso, lo que es necesario determinar es si el prestador de los servicios sólo puede ser una ONG, en tanto que el tipo reducido se vincula a la exención y según la Directiva la exención de prestaciones deportivas sólo alcanza a las prestadas por las ONG. Al parecer de la DGT, no es necesario ningún requisito subjetivo del prestador. Por otro lado, con relación al acceso a manifestaciones deportivas, la Directiva permite aplicar el tipo reducido a cualquiera, y no solo, como hace la LIVA, a las de carácter aficionado. A nuestro parecer, estas cuestiones deberían solventarse expresamente.

(vi) *Limitar la aplicación del tipo reducido en las actividades culturales.* La Directiva sólo permite la aplicación del tipo reducido al derecho de acceso a espectáculos y manifestación de carácter cultural. La LIVA, por su parte, extiende el tipo reducido a todas las prestaciones de servicios, y no sólo el acceso, que tengan que ver con la cultura (art. 91. Uno. 2. 7). A nuestro parecer, se trata de una extensión de la norma no permitida por la Directiva. Por otro lado, entendemos que en este caso sí es posible que el prestador no sea una ONG.

5.7. Aplicación de las exenciones a los ingresos obtenidos por ONG

Quizás el marco jurídico que más atención ha requerido en la tributación de las ONG ha sido el de las exenciones en el ámbito del IVA. Con arreglo, a las exenciones, las operaciones no están gravadas en el IVA y, en consecuencia, los IVA soportados por dichas actividades no son deducibles. En materia de exenciones podemos reseñar las siguientes cuestiones:

(i) *Interpretación de las exenciones y matización del criterio de interpretación estricto.* La DGT recoge habitualmente en sus Contestaciones a consultas que las exenciones deben interpretarse de forma estricta, lo que conduce a una doctrina restrictiva. A nuestro parecer, esta afirmación debe matizarse. El Tribunal de Luxemburgo ha mantenido que las exenciones deben interpretarse de forma estricta pero, a su vez, es necesario que su interpretación permita conseguir el objetivo de las mismas y respetar el principio de neutralidad fiscal, lo que exige acudir a la ratio de las mismas. De esta manera, la interpretación estricta no puede ser el único parámetro a emplear en las contestaciones a las consultas.

(ii) *Incorporación a la LIVA del criterio de indispensabilidad establecido en la Directiva.* La Directiva 2006\112 tiene un precepto según el cuál la mayoría de las exenciones de interés general sólo están exentas siempre y cuando las prestaciones sean indispensables y no estuvieran destinadas a procurar esencialmente ingresos suplementarios en competencia directa con empresas comerciales (art. 134). A mi juicio, dicho precepto, que no está incorporado en la LIVA, debería recogerse expresamente.

(iii) Con relación a la exención de actividades de asistencia social cabe señalar varias cosas que, a nuestro parecer, deberían tenerse en consideración:

- *Separación entre la exención de asistencia social y protección a la juventud.* Creemos que es necesario separar las exenciones de asistencia social de las de protección a la infancia y a la juventud, tal y como sucede en la Directiva, ya que no todas las actividades de protección a la infancia o juventud pueden asimilarse a asistencia social, por lo que tratar de forma conjunta ambas puede llevar a equívocos en tanto cuestiones que se aplican a una no tienen porque ser extensibles a la otra.
- *Necesidad de determinar el concepto de protección a la infancia y juventud.* Con relación a la protección a la infancia y juventud deberían revisarse algunos de sus conceptos, como puede ser el referente de la infancia hasta los 6 años o juventud hasta los 25, así como cuestionarse si una excursión puede considerarse protección a la juventud.
- *No identificar la asistencia social con una lista cerrada de actividades.* La LIVA ha establecido un sistema de lista de actividades de carácter social exentas. A mi juicio, dicho precepto debería reformarse y expresamente señalar que la lista del artículo 20. Uno. 8 es una lista meramente ejemplificativa y no tasada, de tal manera que actividades que sean asistencia social y que no estén en dicha lista pudieran incorporarse.
- *Inclusión en la exención de las entregas de bienes directamente relacionadas con las prestaciones de servicios.* La LIVA ha limitado la exención a las prestaciones de servicios de asistencia social y ha excluido las entregas de bienes directamente relacionadas, en contra de lo establecido en la Directiva. A nuestro parecer, es una reducción no tolerada por la Directiva y debería expresamente recogerse en la norma interna que la exención alcanza también a las entregas de bienes.
- *La problemática de identificar la asistencia social como atención a estados de necesidad a determinados colectivos.* La DGT ha identificado la asistencia social como atención de estados de necesidad a determinados colectivos. A estos efectos, el elemento fundamental está en discernir si dicho concepto coincide con el comunitario, pues no hay que olvidar que nos encontramos ante un concepto de Derecho comunitario autónomo. En cualquier caso, el problema es que, a nuestro parecer, casi todo lo que tenga como destinatario a personas físicas puede derivar, en última instancia en un estado de necesidad de tal manera que habrá que calificar la naturaleza de cada prestación para ver si puede ser asistencia social. Es el caso, por ejemplo, del arrendamiento de pisos a personas dependientes donde se le prestan servicios de limpieza, comida, etc. La DGT los califica como arrendamiento sujeto. A nuestro parecer, no debe descartarse la existencia de un servicio de asistencia social en tanto nos encontramos ante un estado de necesidad. En definitiva, entendemos que debería reconsiderarse la doctrina de la DGT con relación al concepto de asistencia social.

- *El difícil concepto de acción social y comunitaria.* La DGT parece definir el concepto de Acción social y comunitaria como algo distinto de lo que es la asistencia social, lo que a nuestro parecer no es correcto. Como hemos señalado, el concepto de asistencia social es un concepto autónomo de Derecho comunitario y, en consecuencia, no puede diferir del concepto general.
- *La asistencia social no debe identificarse como atención directa a los estados de necesidad.* La DGT limita la aplicación de la exención a aquellas situaciones que supongan atención directa a los estados de necesidad. A nuestro juicio, esta doctrina debería modificarse, pues conforme a la jurisprudencia del TJCE la exención se extiende a las prestaciones de servicios y entregas directamente relacionadas con las mismas (criterio de indispensabilidad), de tal manera que es posible que lo que no sea atención directa (por ejemplo, redacción de informes o historias) sí esté exento. Es más, entendemos que las prestaciones directamente relacionadas no dirigidas a los destinatarios finales también pueden encontrarse exentas.

(iv) *La difícil asimilación de la cooperación al desarrollo como asistencia social. Especial mención merita la cooperación al desarrollo dentro de las exenciones de asistencia social.* A nuestro parecer, es dudoso que todas las actuaciones de cooperación al desarrollo puedan considerarse asistencia social. En cualquier caso, si se considera asistencia social, no hay que olvidar que la asistencia social se limita a las prestaciones de servicios cuando parte de las operaciones serán entregas de bienes. Por otro lado, la cooperación al desarrollo se ha limitado a la de carácter internacional y a la transferencia de recursos públicos, lo que a nuestro juicio puede plantear problemas con base en el principio de neutralidad. Sin embargo, la principal crítica que se puede hacer atañe al sentido económico de la exención. Lo normal será que los servicios no estén sujetos en España por entenderse realizados en el tercer país, de tal manera que la exención el efecto que podría tener es, precisamente, el contrario del que se busca, y es la no deducción de los IVA soportados. A nuestro juicio, la exención por cooperación al desarrollo donde pueda tener una significación mayor sea en eslabones intermedios de la cadena, donde se exima a la ONG de soportar costes por servicios. A la vista de lo anterior entendemos que debe abordarse una reforma de la exención las actividades de cooperación al desarrollo.

(v) *Necesidad de reconsiderar la interpretación de la exención de servicios deportivos.* La DGT está requiriendo para que las prestaciones de servicios deportivos estén exentas (art. 20. Uno. 13 de la LIVA) que se cumplan dos requisitos: que se presenten con ocasión de la práctica del deporte y se haga de una manera directa, no siendo suficiente el hacerlo de forma indirecta o mediata. Esto ha hecho, por ejemplo, que los servicios de socorrismo en piscinas no se entiendan exentos. A nuestro parecer, estos criterios podrían revisarse por la DGT. Conforme a la jurisprudencia del TJCE, lo que se exige que estén directamente relacionados. Es decir, que no tengan sentido en sí mismo considerados y sí con el deporte y sean indispensables. Con arreglo a estos criterios, los servicios mediatos o indirectos sí podrían estar exentos, de tal manera que muchos de los servicios intermedios sí puedan estar exentos, lo que beneficiaría a muchas entidades deportivas, especialmente federaciones por los servicios que reciben.

(vi) *Necesidad de reformar la exención de prestaciones culturales.* Con relación a la exención por servicios culturales (art. 20. Uno. 13 de la LIVA) el legislador español ha limitado la exención a determinadas prestaciones de servicios. Ha excluido, en contra de la Directiva, las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, lo que entendemos que debería corregirse. Por otro lado, la Directiva permite ampliar la exención a todas las actividades de carácter cultural, sin ninguna limitación, a diferencia de la norma española. En cualquier caso, a nuestro parecer la consideración del acceso a espacios naturales protegidos plantea dudas en su incardinación como cultura. De la misma manera, la consideración de las charlas y conferencias como cultura debe ponerse en entredicho cuando el objeto de las mismas son cuestiones técnicas, como sería el caso las conferencias médicas. A nuestro parecer, debería recogerse que la exención puede operar en eslabones intermedios de la cadena y no sólo al final de la misma, en la prestación a los destinatarios finales. En definitiva, entendemos que la exención de prestaciones relacionadas con los servicios culturales debería reformarse.

(vii) *El difícil concepto de organismo de carácter social.* Las exenciones de carácter social, deportivo y cultural sólo pueden ser aplicadas por organismos de carácter social. Los requisitos de estos organismos son potestativos para los Estados miembros.

- *Necesidad de definir entidad sin ánimo de lucro.* Uno de los requisitos es el carecer de ánimo de lucro y la controversia que se ha suscitado sobre el alcance a las personas físicas o cualquier otra entidad jurídica. A nuestro parecer, el legislador interno sí puede, por motivos de simplicidad y control, limitar las exenciones a entidades que jurídicamente carezcan de ánimo de lucro subjetivo. Pero también podría considerar que las personas físicas y otras entidades pueden carecer de ánimo de lucro. En este caso entendemos que será necesario establecer cuáles son los criterios que van a definir que se carece de ánimo de lucro y cómo se van a controlar los posibles fraudes.
- *Supresión del requisito de obtener beneficios eventuales y destinarlo a la misma actividad.* Creemos que se podría suprimir del artículo 20. Tres. 1 la cláusula que es necesario dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. Entendemos que puede llevar al equívoco de que las ONG sólo pueden obtener beneficios de forma esporádica, lo que no se ajusta a su realidad. Además, el reinvertir los beneficios en las mismas actividades, a parte de los problemas de interpretación que con relación a las actividades aparecen, es una condición innecesaria que podría contravenir la Directiva. El control de estos beneficios extraordinarios debería venir por el artículo 134 de la Directiva, que determina que no están exentas las operaciones destinadas a obtener ingresos suplementarios en competencia con empresas.
- *Los fines de las ONG no deben coincidir con las actividades exentas.* Entendemos, en contra de lo que ha señalado alguna jurisprudencia, que no es necesario que los fines de las ONG coincidan con las actividades que puedan estar exentas, ya que no es un requisito exigido por la norma interna ni por la Directiva. Como en el caso anterior, el control debe venir vía del artículo 134 de la Directiva 2006\112.
- *La necesidad de reformar la gratuidad de los representantes.* Con relación al requisito de la gratuidad de los representantes, y debido a que la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo extiende la gratuidad a todos los gestores –lo que incluye directores y personal de alta dirección– y no sólo a los representantes legales o patronos, debería suprimirse el requisito de la gratuidad de los representantes, ya que en caso contrario muchas ONG donde la gestión se realiza por Directores remunerados quedarían fuera de la exención. Por otro lado, ciertas entidades, como las federaciones, no deben cumplir este requisito de gratuidad, lo que a nuestro parecer incumple la Directiva por vulneración del principio de neutralidad. En cualquier caso, sino se suprime, debería entenderse de una manera laxa, de tal forma que todas las prestaciones basadas en la compensación de gastos debería tolerarse, como ha ocurrido en las Cajas de Ahorro. Con relación a que no se tengan interés directo o indirecto en los resultados de la actividad es un precepto de muy difícil interpretación y que, además, creemos que entra en contradicción con la nueva normativa sobre operaciones vinculadas.
- *Modificación del requisito que los socios no pueden ser los destinatarios principales de las actividades.* A nuestro parecer, el requisito que los socios, comuneros o partícipes no pueden ser los destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios debería suprimirse, pues al margen de problemas de aplicación, creemos que podría vulnerar la Directiva comunitaria.
- *Limitar la consideración de establecimiento de carácter social a cada actividad.* Por último, expresamente debería recogerse en la LIVA que la condición de establecimiento de carácter social sólo opera para cada una de las actividades en la que se ha solicitado la exención, y no se extiende al resto.

(viii) La mayor controversia en la actualidad sobre las exenciones del artículo 20. Tres y del artículo 20. Uno. 12 es si son rogadas o de aplicación obligatoria. En el primer caso, se ha planteado, además, si cabe la renuncia a la misma.

- *La Directiva ha establecido que las exenciones de interés general son obligatorias y no rogadas.* A nuestro juicio, la exención en la Directiva para las ONG no es algo voluntario. Se debe aplicar de forma obligatoria. Sin embargo, la norma española ha establecido que el acceso a la exención pasa por un previo reconocimiento, lo que entendemos que vulnera la Directiva ya que no hay razón alguna (el fraude o las facilidades de gestión entendemos que no tienen justificación suficiente) para que el procedimiento se articule mediante una solicitud y un reconocimiento. Esto queda acreditado por lo que sucede en la Ley 49/2002, una norma mucho más restrictiva y donde no es necesario la acreditación. No obstante lo anterior, creemos que la Directiva debería ser modificada y adaptarse a la situación actual de las ONG. En muchos casos, la exención es un perjuicio para las ONG y, en consecuencia, para los destinatarios finales, por lo que creemos que debería configurarse en la Directiva un derecho de opción.
 - *La posibilidad de cambiar la acreditación previa por una mera comunicación, como sucede con la Ley 49/2002.* La comprobación previa de los requisitos para ser considerada un organismo de carácter social no puede ser realizada por los órganos de gestión, debido a la profundidad del análisis. Se configura, por tanto, como un procedimiento que no puede cumplir su finalidad, por lo que debería suprimirse y, tal y como sucede en la Ley 49/2002, configurarse como un sistema de mera comunicación.
 - *La opción de tributar como una entidad exenta no debe estar condicionada a su solicitud formal, bastando que se tribute como tal.* En el caso de que una ONG cumpliera los requisitos exigidos en el artículo 20. Tres y 20. Uno. 12 y hubiera tributado materialmente como exenta debería reconocérsele el derecho a tributar como exenta aun cuando no hubiera solicitado el reconocimiento previo. A nuestro parecer, esta situación debería reconocerse por la DGT.
 - *La posibilidad de renunciar a la exención de las actividades de interés general.* La DGT y el TEAC, cambiando su doctrina anterior, han reconocido que las exenciones de las ONG son obligatorias y que una vez se ha accedido a ellas no cabe renunciar a las mismas. A nuestro juicio, por el contrario, con la Ley interna la renuncia debe ser posible. En el momento en que el régimen se configura como derecho de opción, al situar la exención en la solicitud previa del contribuyente, debe ser obligatorio el poder renunciar a la misma. Y más, cuando la renuncia supone un mejor trato para los destinatarios finales. Esto se debería reconocer por la norma o por la DGT.
- (ix) La exención por educación plantea algunas dudas con relación a su contenido:
- *Posibilidad de limitar la exención por educación a las ONG.* La Directiva establece que la exención por educación sólo se puede aplicar por Entidades de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tiene fines comparables. La STJCE de 13 de octubre de 2005 (1St, AS. C-200/04), ha señalado *obiter dicta* que una sociedad mercantil no puede cumplir dichos requisitos. A nuestro juicio, las entidades que tienen fines comparables a las Entidades de Derecho público son las ONG. Si esto fuera así, debería instarse la modificación de la norma en este sentido, lo que supondría un beneficio comparativo para estas entidades frente al resto de empresas.
 - *Las cuestiones sobre el reconocimiento de centro educativo.* Por otro lado, la DGT está reconociendo en su última doctrina, en contra de lo establecido en el RIVA y en aplicación de la jurisprudencia del TJCE en materia de neutralidad, que no es necesario el reconocimiento de centro educativo por las Comunidades Autónomas. A nuestro parecer, la Administración no puede aplicar la jurisprudencia del TJCE en contra de norma interna, ya que el efecto directo sólo aplica para los contribuyentes. De esta manera, debería procederse a modificar el Reglamento del IVA.
 - *Exención de las prestaciones relacionadas con la educación.* El artículo 20. Uno. 9 ha excluido de la exención la totalidad de las entregas de bienes onerosas y ciertas pres-

taciones de servicios, como los servicios de práctica del deporte prestados por empresas distintas de los centros docentes y los servicios de los colegios mayores y residencias de estudiantes. A nuestro parecer, todas las entregas y prestaciones directamente relacionadas con la educación deberían estar exentas, y la exclusión que hace la norma española que hace de las anteriores entregas y servicios podría ser incorrecta.

- *La no asimilación de la educación a la guarda y custodia.* Por último, creemos que la guarda y custodia de niños no es educación. La exención que debe operar, limitada a las ONG, es la del artículo 20. Uno. 8.

(x) *Problemas de la exención del artículo 20. Uno. 6 (prestaciones para socios que no pueden deducirse el IVA soportado).* El artículo 20. Uno. 6 presenta algunas dudas de carácter técnico. Así, debería precisarse si la exención alcanza a las personas físicas que realizan sus actividades en régimen de dependencia, y que, por tanto, estarían no sujetas. Por otro lado, con relación al límite del 10 por 100 del volumen de operaciones no se ha establecido si es con relación al año anterior o el que está en curso. Además, muchos de los límites para la aplicación de la exención se exigen de las entidades destinatarias de los servicios, lo que plantean problemas para la entidad que debe aplicar la exención.

(xi) *Problemas en la exención de las cuotas de asociados de ONG.* Con relación a la exención del artículo 20. Uno. 12 de la LIVA (exención de las cuotas de socios de ONG), creemos que debería introducirse entre los objetos exentos los de carácter filosófico, que está recogido en la Directiva. Por otro lado, y debido a la controversia que ha existido, entendemos que el concepto de objetos cívicos debería definirse a los efectos del IVA conforme a la doctrina del Tribunal Supremo, con el objeto de conseguir una mayor seguridad jurídica. Por otro lado, la Directiva hace referencia a entregas de bienes directamente relacionadas, mientras que la norma interna recoge el concepto de accesorias, que no son conceptos intercambiables, por lo que debería introducirse el término de la Directiva. Además, entendemos que la mención que hace la LIVA sobre que los servicios deben prestarse directamente por la ONG puede crear problemas en el caso de subcontrataciones.

(xii) *Incorporación en la LIVA de la exención de manifestaciones realizadas para conseguir fondos para actividades de interés general.* El artículo 132. 1 (o) de la Directiva 2006\112 no está incorporado a la LIVA. Según el mismo están exentas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes realizadas por ONG con motivo de manifestaciones destinadas a aportarles un apoyo financiero y organizadas en su exclusivo beneficio. Sería el caso de conciertos, partidos benéficos, etc. A nuestro juicio, es un precepto de aplicación directa. Sin embargo, entendemos que expresamente debería incorporarse a la norma española. Además, debería determinarse que el volumen de operaciones de esta actividad no se incluye en la prorrata.

(xiii) *Exención por asimilación a vivienda a los arrendamientos con asistencia general a personas necesitadas.* Con relación a la exención por vivienda, en tanto que afecta a asilos e internados, no debería limitarse a aquellos casos donde el arrendatario va a emplear la vivienda para su propio uso. En el caso de que una ONG actuase como arrendatario de un asilo o un internado creemos que debería poder aplicarse la exención de vivienda, lo que supondría un ahorro de costes importantes. Por otro lado, el concepto de vivienda debería poder entenderse en un sentido amplio cuando nos encontráramos ante centros de día o guarderías, en tanto el concepto de vivienda para ciertos colectivos en situación de dependencia podría ser relativizado. Por otro lado, en los casos donde la ONG sea la arrendadora y nos encontremos ante arrendamientos a personas con discapacidad o necesidades asistenciales, donde se les presten además servicios de limpieza, alimentación, etc., no deben asimilarse, como propone la DGT, a actividades hoteleras que están gravadas por IVA. Por el contrario, entendemos que deben considerarse a actividades de arrendamiento de vivienda y, por tanto, exentas.

BIBLIOGRAFÍA

- ATKINSON, R. (1990): "Altruism in nonprofit organizations", *Boston College Law Review*, may 1990, volumen XXXI, núm. 3.
- AUJEAN, M.; JENKINS, P., y PODDAR, S.: "A new approach to public sector bodies", *VAT Monitor*, volumen 10, núm. 4, julio/agosto 1999.
- BATER, P.: "The impact of VAT on Non-Profit Organisations in Europe", en <http://www.efc.be>.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2007): *Análisis crítico del IVA en las Entidades sin fin de Lucro*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- BOKOBO MOICHE, S. (2007): "El impacto del IVA en las ONGs en Europa: análisis de Derecho comunitario y comparado", cedido por cortesía de la autora.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A., y CALDERÓN CARRERO, J. M. (1997): *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (1992-1995)*, La Ley, Madrid.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (1998): *IVA: Supuestos de No Sujeción y Exenciones en operaciones Interiores*, Aranzadi, Pamplona.
- (2005): *Operaciones Interiores en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- Comunicación de la Comisión Fomento del papel de las Asociaciones y Fundaciones en Europa COM (97) 241 final*, de 6 de junio de 1997.
- Comunicación de la Comisión de 7 de junio de 2000 [COM (2000) 348 final]* en el que se fijó la estrategia para mejorar el sistema del IVA en el mercado interior.
- Informe de la Comisión de 2 de junio de 2003 sobre la aplicación de tipos de gravamen reducidos en los llamados servicios de trabajo intensivo. COM (2003) 309.*
- Informe de la Comisión sobre Propuesta de Directiva de modificación de la Sexta Directiva en materia de tipos reducidos, COM (2003) 397 final*, de 23 de julio de 2003.
- Informe General de 2005 sobre la actividad de la Unión Europea*, accesible en <http://europa.eu/generalreport>.
- DELLA VEDOVA, B. (2003): *Taxation of Charitable Activities. Towards a European Solution?*, Conferencia ofrecida en Bruselas el 29 de enero de 2003 organizada por la ECCVAT.
- DIEMER, R.: *VAT for Public Entities and Charities. Current Issues and Proposals*, CFE, Forum. 27 de abril de 2006.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. (2001): *IVA, Subvenciones y Regla de Prorrata en Nuestro Derecho Interno: su Adecuación al Derecho Comunitario*, Aranzadi, Pamplona.
- KPMG (2005): *PPP in Public Construction Projects - VAT Refund System*, informe solicitado por el Ministerio del Transporte, Construcción y Vivienda alemán, de 29 de marzo de 2005.

- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2006): *Las Subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- MORENO VALERO, P. A. (2001): *La Armonización del IVA Comunitario: un Proceso Inacabado*, Consejo Económico y Social, Madrid.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (2003): *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid.
- (2004): “Los establecimientos de carácter social y las exenciones en el IVA”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 14, (texto obtenido en soporte electrónico y sin paginar).
- PIÑAR MAÑAS, J. L. (2005): “Tercer Sector, sector público y fundaciones”, *Revista Española del Tercer Sector*.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S. (1994): *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Civitas, Madrid.
- (1997): *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido e incidencia en la regulación española del Impuesto*, Aranzadi, Pamplona.
- SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. (2001): “Tratamiento de las subvenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido”, *Carta Tributaria*, núm. 10.
- (2001): “Los supuestos de autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Parte I”, *Fiscal mes a mes*, núm. 64.
- (2002): “La Sentencia de 22 de noviembre de 2001 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, la inclusión de las subvenciones en la base imponible del IVA”, *Carta Tributaria*, núm. 6.
- SHEA, C. (2001): “Central and Eastern Europe ready to reform NGO tax laws”, *Alliance*, vol. 6, núm. 3.
- VAT and Charities - the options*, Conferencia organizada por ECCVAT ofrecida en Bruselas en 28/29 enero de 2003.
- WASSENAAR, y GRADUS (2004): “Contracting out: The Importance of a Solution for the VAT Distortion”, *CESifo Economic Studies*, vol. 50, 2/2004.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autoras: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión/abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 13/07 Sistemas fiscales y saldos presupuestarios en los países de la ampliación: ¿existe convergencia con los países de la UE15?
Autora: Marta Pérez Garrido.
- 14/07 Sistemas fiscales en América central y República Dominicana.
Autores: Santiago Díaz de Sarralde, Carlos Garcimartín y Juan Carpizo.
- 15/07 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2007.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 16/07 Gasto sanitario público territorializado en España y sus fuentes de financiación.
Autora: Ángela Blanco Moreno.
- 17/07 Los Impuestos de Salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la Legislación Española.
Autores: Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero.

- 18/07 La tributación del ahorro en el nuevo IRPF.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 19/07 La calificación jurídica de las operaciones vinculadas, en la imposición directa, según la modificación realizada por la Ley 36/2006, de Prevención del Fraude Fiscal.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 20/07 Una valoración del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.
Autores: Santiago Álvarez García y Marta Jorge García-Inés.
- 21/07 The financing of the infrastructures in developing oil producing countries: problems and solutions.
Autora: Belén García Carretero.
- 22/07 El mercado inmobiliario: instituciones de inversión colectiva, entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y una aproximación a los *REIT*.
Autora: Isabel Juliani Fernández de Córdoba.
- 23/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 24/07 Puesta en circulación del euro e inflación: el antagonismo entre percepción y medición de la inflación en la eurozona.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 25/07 La muestra de declarantes del IRPF de 2004: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarraide Miguez y Alfredo Moreno Sáez.
- 26/07 Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo.
Autor: Santos de Gandarillas Martos.
- 27/07 Problemática de la incorporación al ordenamiento español de prestaciones patrimoniales públicas creadas por el derecho comunitario: especial referencia a la obligación de entrega de derechos de emisión de CO₂.
Autores: Adela Aura y Larios de Medrano, Iñaki Bilbao Estrada y Joaquín Marco Marco.
- 28/07 Una buena estadística pública como medio para reorientar todas las políticas públicas hacia la igualdad.
Autora: María Pazos Morán.
- 29/07 La racionalización de la actuación administrativa en el ordenamiento jurídico italiano: el modelo de la gestión pública por resultados.
Autora: Ximena Lazo Vitoria.
- 30/07 Las organizaciones no gubernamentales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
Autores: Susana Bokobo Moiche y Alejandro Blázquez Lidoy.