

LA APLICACION DEL I.V.A. A LAS ENTIDADES BENEFICO-ASISTENCIALES, SIN FIN DE LUCRO, DE CARACTER ECLESIASTICO

LUIS ALVAREZ PRIETO

Universidad Complutense de Madrid

SUMARIO

I. *Introducción.*—II. *Sujetos pasivos del impuesto. Empresarios y profesionales.*—III. *La extensión de la exención.*—IV. *La figura del autoconsumo.*—V. *Derecho Comunitario.*—VI. *Una posible solución.*

I. INTRODUCCIÓN

Una de las labores más características de la Iglesia Católica en todo el mundo, y por supuesto en España, es la encomendada a diversas Instituciones, Fundaciones u Organizaciones eclesiales que se dedican a llevar a cabo misiones relacionadas con la docencia, la promoción social, la beneficencia o el ejercicio de la caridad. La Iglesia cumple, de esta forma, con un fin social que, lógicamente, redundará en beneficio de la comunidad, actuando en aquellos campos asistenciales a los que no llega o no puede llegar el Estado¹. Tal labor asistencial o de promoción social necesita

¹ ALBERTO PANIZO ROMO DE ARCE, «Régimen financiero y tributario de la Iglesia Católica en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979», en *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, agosto 1984, pág. 189; SALVADOR COLMENAR VALDÉS y LEOPOLDO STAMPA SÁNCHEZ, Edersa, 1980, pág. 150; FÉLIX DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, «Régimen tributario de la Iglesia. Acuerdo entre Iglesia y Estado español», en *B.A.C.*, 410, 1980, página 628.

Artículo V, 1.º, del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos entre España y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, ratificado el 4 de diciembre de 1979 (*B.O.E.* núm. 300, de 15 de diciembre de 1979).

Artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre España y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, ratificado el 4 de diciembre de 1979 (*B.O.E.* núm. 300, de 15 de diciembre de 1979).

utilizar gran número de personas, y sobre todo ha de disponer de medios económicos para la creación y sostenimiento de establecimientos donde desarrollar esta labor, así como para las atenciones personales que directamente se requieran.

Hay que advertir que estas Instituciones no persiguen fin de lucro, y los canales a través de los cuales obtienen los medios económicos son:

- A) Limosnas y donativos.
- B) Donaciones y herencias.
- C) Subvenciones Estatales, Municipales y de las Comunidades Autónomas.

Teniendo en cuenta la labor social que la Iglesia presta, el Estado, las Comunidades y los Municipios conceden a la misma, y lógicamente a tales Instituciones, Congregaciones y Fundaciones, una serie de beneficios fiscales por entender que se trata de bienes no sujetos, o declarando la exención impositiva de los mismos; dichos beneficios se otorgan tanto en función de la personalidad del adquirente cuanto del destino que ha de darse a los bienes adquiridos². Pero en el mismo instante que España entra en el Mercado Común, se comienza a aplicar el I.V.A., en el cual se refunden impuestos tales como I.G.T.E., el impuesto sobre el lujo, tasa de equivalencia, etc..., y es aquí, precisamente, donde se inicia el problema, pues si bien es cierto que para las instituciones benéfico-asistenciales sin fin de lucro no existen exenciones que puedan aplicarse al antiguo I.G.T.E.³, no

² FÉLIX DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España. Conferencia Episcopal Española*, Edice, 1985, pág. 22.

El Estado, las Comunidades Autónomas y los Ayuntamientos al conceder las subvenciones, por ejemplo, para la adquisición de inmuebles, exigen la adscripción al mismo fin o utilización durante un determinado período de tiempo, generalmente treinta años.

³ SALVADOR COLMENAR VALDÉS y LEOPOLDO STAMPA SÁNCHEZ, *ob. cit.*, pág. 142; FÉLIX DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, *ob. cit.*, pág. 37.

Según Orden de 25 de junio de 1984, sólo contempla dos excepciones:

- a) el caso de ventas de bienes inmuebles efectuado por empresas que se dediquen a esta actividad habitualmente;
- b) la construcción de edificios destinados a Iglesias y Capillas destinadas al culto y centros docentes.

El Acuerdo económico entre el Estado español y la Santa Sede, de 10 de octubre de 1980, para aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las entidades eclesiásticas, mantiene:

«Cuarta. Exención de los impuestos sobre la renta:

1. Las entidades comprendidas en el artículo IV, 2, del Acuerdo sobre Asuntos Económicos gozarán, de conformidad con el artículo IV, B), del mismo, de exención total y permanente de los Impuestos sobre la Renta y, por tanto, del Impuesto sobre Sociedades.

2. No obstante lo anterior, dicha exención no alcanza a:

- a) Los rendimientos que obtengan por el ejercicio de explotaciones económicas.
- b) Los rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio.

lo es menos que, con la implantación del I.V.A., se ha perjudicado a dichos entes al tener que abonar por este impuesto un módulo muy superior al desaparecido impuesto sobre el tráfico de empresas, impidiendo además, por mero efecto de técnica recaudatoria, la posibilidad de desgravarse de aquél. Por otra parte, de rechazo, se disminuye la posibilidad de atención al necesitado al distraer en favor de la Hacienda Pública medios económicos que deberían encaminarse a la realización de prestaciones sociales; pues si bien es verdad que los organismos de carácter social gozan de exención tributaria respecto del I.V.A., no lo es menos, según veremos, que lo que realmente están exentas son las prestaciones sociales realizadas por tales Instituciones, las cuales han de soportar el I.V.A. sin poderlo cargar en los servicios que prestan, como sería lo lógico, pues al no coincidir la persona del contribuyente con el sujeto pasivo, éste se convierte en recaudador y adquiere el derecho y la obligación de repercutir el impuesto según determinan los artículos 16 de la Ley y 25 y siguientes del Reglamento ⁴, con la diferencia de que la actividad no lucrativa se ve imposibilitada a realizar tal repercusión.

La «Iglesia Católica y las Instituciones dependientes de ella pueden llevar a cabo por sí mismas actividades de carácter benéfico-asistencial» que «gozarán de los mismos derechos y beneficios que los entes clasificados como de beneficencia privada» ⁵. Por otra parte, se concede una exención total de los Impuestos sobre Sucesiones, Donaciones y Transmisiones Patrimoniales «siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad» ⁶.

El artículo V del Acuerdo Económico entre el Estado Español y la Santa Sede otorga beneficios fiscales a las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas en el artículo IV que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social ⁷. El término exención ha de interpretarse en un sentido amplio de beneficio fiscal ⁸, y en la práctica así lo entiende el Ministerio de Hacienda.

c) Los rendimientos sometidos a retención en la fuente de los Impuestos sobre la Renta.

d) Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de sus elementos patrimoniales.»

⁴ IGNACIO HERRERO y ROSA BORREGO, *Práctica de la Ley del Reglamento del I.V.A.*, Eos, 1985, pág. 28.

⁵ Artículo V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Jurídicos.

⁶ Artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos.

⁷ Artículo V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos Económicos.

⁸ ALBERTO PANIZO ROMO DE ARCE, *ob. cit.*, pág. 195.

ALBERTO PANIZO ROMO DE ARCE mantiene la acertada tesis de que las exenciones vienen motivadas por el destino de la adquisición⁹, por ello existe una presunción *iuris tantum* de que las adquisiciones realizadas por Instituciones eclesiales sin fin de lucro son destinadas a atender fines sociales, sin perjuicio de las oportunas comprobaciones fiscales, por lo que no parece lógico que se dé distinto trato fiscal cuando se aplica, por ejemplo, la exención total respecto a las transmisiones patrimoniales a cuando se aplica el I.V.A., toda vez que ello produce una alteración en el contexto tributario general, ya que, evidentemente, tanto en la Ley como en el Reglamento del I.V.A. no parece tenerse en cuenta el destino que se dé a las adquisiciones realizadas por las entidades benéfico-asistenciales y lo único que consta es, a efectos de la exención, la entrega de un bien o la prestación de un servicio, con la sobrecarga económica que ello supone para tales entidades.

⁹ ALBERTO PANIZO ROMO DE ARCE, *ob. cit.*, pág. 200.

En el mismo sentido, FÉLIX DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, *Régimen tributario. Conferencia Episcopal*, pág. 22.

La Comunicación Circular dirigida a los Delegados de Hacienda Especiales, respecto a la aplicación de las tasas locales, en cumplimiento de lo acordado por la Comisión Mixta Iglesia-Estado para el desarrollo de los Acuerdos con la Santa Sede, de 4 de octubre de 1985, mantiene:

«Uno de los principios básicos en que se fundamenta el régimen fiscal especial de la Iglesia Católica es el de liberarla de tributación en cuanto a aquellos gravámenes que se exijan por la simple posesión o propiedad de bienes inmuebles y que, en cambio, soporte aquellos tributos que se exijan como consecuencia de la obtención de cualquier clase de rendimientos.»

El artículo 5 de la Orden de 29 de julio de 1983 (B.O.E. de 8 de agosto de 1983) señala:

«Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las numeradas en el artículo IV del Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.

2. El disfrute por las entidades a que se refiere el apartado anterior de los beneficios fiscales citados requerirá su previo reconocimiento por el Centro Directivo competente del Ministerio de Economía y Hacienda a instancia del sujeto pasivo obligado al pago del impuesto correspondiente.

En el expediente deberá acreditarse necesariamente:

a) La naturaleza y fines de la entidad mediante certificación expedida por la autoridad eclesiástica competente.

b) Certificación literal de su inscripción en el Registro a que se refiere el artículo 5.º de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio.

c) El destino, mediante cualquier medio de prueba de los bienes y derechos transmitidos o de las cantidades recibidas, a las actividades mencionadas en el apartado 1.

3. Deberá solicitarse al Ayuntamiento de la imposición, en la forma y con los requisitos mencionados, el reconocimiento de los beneficios que pudieran corresponderles en los tributos locales que no sean de gestión estatal.»

En todos los supuestos en que interviene una organización sin fin de lucro se produce un desfase entre el I.V.A. soportado y el I.V.A. repercutido, en el sentido de que, todo aquel tipo de actividades, pese a gozar de exención, se ven obligadas a soportar el I.V.A. sin poderlo repercutir¹⁰. Tal falta de ilación no aparece resuelta ni en el Reglamento ni en la Ley, pues si bien es cierto que tanto uno como otra conceden la exención a las actividades relacionadas con la asistencia social, no salvan la distonía al impedir la desgravación del sujeto pasivo. Por su parte, la Sexta Directriz deja en libertad a los Estados comunitarios para determinar las exoneraciones de prestaciones de servicios y entrega de bienes relacionados con la asistencia social, lo que hace que mientras que unos Estados pueden aplicar la exención total, otros apliquen tan sólo la exención simple, si bien esta última es la más frecuentemente utilizada.

Otro aspecto de gran interés resulta de la contemplación fiscal de las inversiones realizadas por las Instituciones sin fin de lucro para prestaciones futuras que reúnan la consideración de *conditio sine qua non* para poder realizar posteriores entregas de bienes o prestaciones de servicios y que, consecuentemente, deben tener las mismas exenciones que las prestaciones en sí, valga como ejemplo la construcción de un edificio para destinarlo a residencia de ancianos o guardería infantil o simplemente la adquisición de una máquina de escribir, tales inversiones deberían gozar de exenciones totales, cosa que no ocurre en el supuesto de la aplicación del I.V.A.

El problema que ahora se plantea es que el Acuerdo económico no contempla ni pudo contemplar, por ser anterior a la promulgación y entrada en vigor a la legislación sobre el I.V.A., las posibles modificaciones impositivas sobrevenidas a raíz de la entrada de España en el Mercado Común o como consecuencia de variaciones legislativas, de ahí que, al menos así lo creemos, resulta imprescindible una adecuación de los Acuerdos al nuevo régimen jurídico y económico que forzosamente se han derivado como consecuencia de tal adhesión; sirva de ejemplo del desfase que venimos denunciando el hecho de que, en el caso del Impuesto sobre el Lujo que contempla la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, solamente se hace referencia a la exención relativa a objetos destinados al culto, sin tener en cuenta que hoy la Iglesia entiende como misión específica suya la labor de promoción social, beneficencia o la caridad, parangonándola al culto propiamente dicho, entendiéndolo por destino al culto la utilización de aquellos enseres, muebles o edificios que tengan como fin exclusivo las manifestaciones externas de carácter específico con las que habitualmente se expresa la Iglesia Católica, pues si bien hay objetos que son utilizados

¹⁰ JULIO BANACLOCHE PÉREZ, *Manual práctico del I.V.A. (Proyecto de Ley)*, C.I.S.S., 1981, págs. 61 y 67; MIGUEL CRUZ AMORÓS, *Jornadas sobre el I.V.A.*, Delegación Especial de Hacienda de Madrid, 1986, pág. 31.

exclusivamente al culto, otros pueden ser utilizados *preferentemente* al culto, aunque cabe la posibilidad de darles otro destino¹¹. Si el I.V.A. refunde, entre otros, el Impuesto sobre el Lujo, parece que, a pesar de la exención, al menos las Instituciones benéfico-asistenciales están abonando tal impuesto por vía indirecta, por la mera aplicación del I.V.A., lo que, evidentemente, es una incongruencia.

Ha de tenerse en cuenta que la Iglesia se ha abrogado históricamente una labor caritativa, pero desde hace años tal misión se está transformando en una función eminentemente social; ello significa que la idea «limosna» ha quedado desfasada para dar paso a conceptos tales como «promoción social» del individuo o grupo de ellos, «integración social», etc..., lo que comporta, aparte de diferencias conceptuales, distintas actuaciones para acoplarlas a las necesidades sociales y, por supuesto, la disponibilidad de distintos medios con los que hacer frente a tales necesidades.

Es bien sabido que la doctrina pontificia anterior y posterior al Concilio Vaticano II ha prestado especial atención a la llamada «cuestión social»¹², por lo que parece que puede y debe establecerse cierto paralelismo a efectos fiscales entre el concepto culto y la voluntad de la misión de promoción social y beneficencia de la Iglesia, entendiéndose tal empeño como una actitud de carácter trascendente dentro de su dimensión pastoral, pues de lo contrario se puede producir una falta de acoplamiento entre los Acuerdos entre España y la Santa Sede y la legislación interna. Baste, como ejemplo, el hecho de que el artículo IV-2 del Acuerdo económico mantiene que las «cantidades donadas a los entes eclesiásticos enumerados en este artículo a los fines expresados en el apartado C) (destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad) tienen derecho a las mismas deducciones en el I.R.P.F. que las cantidades entregadas a las asociaciones y entidades que se describen en el artículo V del mismo Acuerdo. Sin embargo, con posterioridad, tal beneficio desapareció, contraviniendo el Tratado internacional, de rango superior a la legislación interna¹³. Con ello se ha visto reducida la economía de las entidades eclesiales sin fin de lucro, pues, por una parte, han de

¹¹ ALBERTO PANIZO ROMO DE ARCE, *ob. cit.*, pág. 193.

¹² Encíclicas:

- *Populorum Progressio*.
- *Redemptor Hominis*.
- *Mater et Magistra*.
- *Pacem in terris*.

¹³ La Ley 13/1985, de 2 de junio, sobre Patrimonio Histórico Español, hace desaparecer las bonificaciones en el Impuesto sobre el Rendimiento de Trabajo Personal de las Personas Físicas, como consecuencia de donativos hechos a instituciones de caridad, salvo en el caso de que la donación forme parte del Patrimonio Artístico.

La misma postura se ratifica en la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, sobre la Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículo 29, 6.

abonar el I.V.A. de sus prestaciones sin posibilidad de desgravación, y, por otra, los ingresos por donativos pueden reducirse al no tener el donante el aliciente de la posibilidad de la desgravación fiscal al realizar la declaración sobre la renta.

II. SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO. EMPRESARIOS Y PROFESIONALES

El artículo 4.º de la Segunda Directriz considera sujeto pasivo «a cualquier persona que realice de forma independiente operaciones derivadas de actividades de productor, comerciante o empresa de servicios». El sistema francés entiende que los negocios están sometidos al I.V.A. cuando responden a una actividad de carácter industrial y comercial, cualquiera que sea su finalidad o resultados; por consiguiente, para determinar el sujeto pasivo habrá que partir de la base de si estamos o no ante un concepto mercantil, es decir, de la realización de actos de comercio y someter al impuesto solamente aquellas actividades que merezcan tal consideración¹⁴. Francia sólo grava las entregas a sí mismo, de productos transformados, sin embargo, no sujeta las entregas gratuitas cuando han sido transformadas por el contribuyente. En los sistemas británico e irlandés se produce una doble exigencia: *a*) que la entrega del bien se realice por una persona sujeta, y *b*) que sea efectuada en el marco de los negocios, exigiéndose además en Irlanda que la actividad comercial se realice con finalidad lucrativa y más concretamente «comercio», «profesión» o «cualquier actividad o empresa de carácter industrial o comercial»¹⁵, quedando exoneradas las entregas de bienes y prestaciones de servicios ejecutados de forma onerosa, declarando exentos los entes sin fin de lucro.

Al igual que la legislación comunitaria, los artículos 4 de la Ley, y 4, 5 y 6 del Reglamento, señalan con gran precisión qué hay que entender por empresarios o profesionales, apoyándose en razones de carácter físico (personas físicas y entidades mercantiles) o tomando como hecho indiciario la dedicación a una determinada actividad, a lo que hay que añadir la exigencia de la habitualidad; y por supuesto, el ánimo de lucro. Los artículos 4 de la Ley y 4-1 del Reglamento consideran empresario o profesio-

¹⁴ PHILIPPE DEROUIN, *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la Comunidad Económica Europea*, Ed. Derecho Financiero, 1981, pág. 43.

¹⁵ PHILIPPE DEROUIN, *ob. cit.*, pág. 47; JUAN ZURDO, *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, I, *Estudios Económicos*, 1981, pág. 46.

El artículo 4.º de la Sexta Directriz considera sujeto pasivo cualquiera que realice actividades económicas mencionadas en el apartado 2, con independencia de los fines o resultados de su actividad.

F. LÓPEZ IRANZO y JUAN ZURDO, *Guía práctica para la aplicación y gestión del I.V.A.*, Deusto 1985, págs. 28, 31 y 33.

nal: «La realización de una o varias entregas o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.» Si destacamos el término «explotación» y la frase «obtener ingresos continuados», resulta muy expuesto considerar a las entidades eclesiásticas dedicadas al ejercicio de actividades sociales, comprendidas dentro del concepto de empresarios o profesionales, puesto que todo este tipo de Instituciones, aunque realizan de forma continuada prestaciones de servicios y entrega de bienes, ni unas ni otras se realizan con el fin de obtener ingresos, ni implican explotación económica alguna. El término explotación supone la existencia de la yuxtaposición de bienes, medios y personas tendentes a la consecución de un fin determinado para obtener un rendimiento económico. Luego es incontrovertible que, contemplando las Instituciones eclesiales, la organización de medios, bienes y personas no está en función de la obtención de ingresos, sino en la prestación de servicios o entrega de bienes sin compensación económica; por otra parte, sus ingresos no provienen de contraprestaciones económicas como consecuencia de los servicios prestados, como lo es en el caso de empresarios y profesionales, sino de donativos, donaciones o subvenciones, por ello la actividad de tales organizaciones no puede considerarse como una actividad profesional, empresarial o mercantil. Por empresa hay que entender la organización de los factores de producción (capital y trabajo) con finalidad o propósito de lucro. Profesional es quien ejerce una profesión, «que vive de una determinada actividad»¹⁶.

Pero lo más notable es que en el Reglamento del I.V.A. en su artículo 6-1, 1.º y 2.º, se *excluye expresamente* a tales instituciones de carácter de empresarios o profesionales cuando afirma: «No tendrán la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicio a título gratuito.» Si por principio el I.V.A. grava las actividades empresariales, profesionales y mercantiles y luego no considera como tales actividades empresariales, profesionales y mercantiles a los entes sin fin de lucro, y más tarde entiende excluidas de tales actividades a las instituciones que tienen como fin esencial efectuar prestaciones a título gratuito, no puede comprenderse cómo después las exenciones contemplan tan sólo la entrega de bienes y prestaciones de servicios y han de abonarse los sucesivos I.V.A., por adquisiciones, sin las cuales tales servicios no podrían prestarse; sin duda, ni el legislador comunitario ni el español han tenido en cuenta que dichas entidades no pueden deducir las cuotas abonadas en sus adquisiciones al no poderlas repercutir en los beneficios¹⁷, lo que quiebra el principio de repercusión

¹⁶ Voz «Profesional», en *Nueva Enciclopedia Larousse*, tomo 16, 1981.

¹⁷ ENRIQUE ABELLA POBLET y JOAQUÍN DEL POZO LÓPEZ, *ob. cit.*, págs. 61 y sigs. y 154. Resolución de la Dirección General de Tributos de 24 de marzo de 1956 (B.O.E. de 5 de abril).

del impuesto que se contempla en nuestro artículo 16 de la Ley y 25 y siguientes del Reglamento.

Contemplando el problema desde otra perspectiva, si, como hemos visto, lo que grava el I.V.A. es el consumo, hemos de hacer las preguntas siguientes: ¿Hasta qué punto una institución eclesial, sin fin de lucro, puede considerarse «consumidora»? ¿es consumidora la institución o lo son los beneficiarios a los que se dirige la actividad social?, ¿puede considerarse contribuyente una actividad social que no reporta a quien la realiza beneficio alguno? Mirando el problema desde otro ángulo, y a la vista de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley y 24 del Reglamento no parece que las entidades sin fin de lucro estén comprendidas dentro del concepto de sujeto pasivo, sin embargo, a través de la figura del autoconsumo, parece, desde luego, que en este último eslabón están todos los organismos e instituciones cuya dedicación se dirige a los fines descritos en el artículo 8-8.º de la Ley y 13-8 del Reglamento, por lo que a ellos les compete la obligación de pago del impuesto. El I.V.A.¹⁸ es un impuesto indirecto sobre el consumo, que grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios y profesionales por vía de repercusión, dicho de otra forma; quien compra unos zapatos ha de tener en cuenta que en el precio que abona al zapatero van incluidos los sucesivos I.V.A. del curtidor, del vendedor de la piel, del fabricante del zapato y del vendedor del mismo, de tal forma que una vez abonado el precio del zapato propiamente dicho, más los sucesivos I.V.A., puede disfrutar nuestro supuesto comprador de sus zapatos nuevos. Resumiendo, la cadena de los sucesivos I.V.A. lleva implícita el ejercicio de una actividad lucrativa¹⁹ que acarrea una consecuencia económica que ha de abonar el consumidor. En el supuesto de las entidades benéfico-asistenciales sin fin de lucro la cadena sucesiva está en función «de», «por» y «para» los necesitados, tales organizaciones deben su existencia *precisamente* a la necesidad de ciertas prestaciones sociales que determinados miembros de la sociedad exigen, pero debe advertirse que tales entes sin fin de lucro realizan una función de mediación o, si se quiere, de administración económica, pues su misión no es otra que la de organizar una serie de medios (económicos, materiales, personales, etc...) a fin de paliar las necesidades que determinados miembros de la comunidad demandan en cada momento determinado, de donde se deduce que el consumidor no es la propia institución, sino aquellos individuos a los que se trata de paliar su necesidad.

A la vista de cuanto antecede, ante una institución sin fin de lucro,

¹⁸ Artículos 1.º y 15 de la Ley y artículos 1.º y 25 del Reglamento. JULIO BENACLOCHE PÉREZ, *ob. cit.*, pág. 57; ENRIQUE ABELLA POBLET y JOAQUÍN DEL POZO LÓPEZ, *ob. cit.*, página 282.

¹⁹ *Manual del I.V.A.*; ENRIQUE ABELLA POBLET y JOAQUÍN DEL POZO LÓPEZ, *El consultor de los Ayuntamientos*, Madrid 1986, pág. 275.

estamos ante una figura jurídica que no actúa en el mercado de bienes y servicios, y aún en el supuesto que actuase, lo hace, no como consumidora, sino en calidad de mediadora, es decir, sin carácter mercantil, comercial, profesional o industrial, faltándole todo tipo de interés lucrativo; y al mismo tiempo está realizando una actividad beneficiosa a la comunidad; de aquí se infiere que tales instituciones deben gozar de concretos beneficios fiscales y aplicarles una exención total respecto al I.V.A.; aplicar la exención simple no es más que castigar, precisamente, a quienes realizan tal labor social.

Ni la legislación comunitaria, ni la Ley y Reglamento españoles, que siguen la normativa de aquélla, han contemplado debidamente la problemática de las entidades no lucrativas, tal vez por el excesivo interés en limitar al máximo las exoneraciones. No se trata de que tales organizaciones reciban un trato de favor, sino de plasmar la realidad de las exenciones en base al reconocimiento de la labor social que realizan y, por otra parte, lograr que las llamadas exenciones tengan por objeto la liberación real de la carga económica impositiva y no se convierta, como realmente ocurre, en un gravamen que dichas entidades han de soportar, precisamente en detrimento de la labor social a realizar.

III. LA EXTENSIÓN DE LA «EXENCIÓN»

A la vista de esta dedicación social, los artículos 8, 8.º, de la Ley y 13, 8.º, del Reglamento, eximen del pago del I.V.A. a las organizaciones dedicadas al ejercicio de actividades sociales y asistenciales, reconocimiento de tal exención aparece también en la Exposición de Motivos de la Ley.

De la simple lectura de la Exposición de Motivos y de las citadas normas, ha de hacerse dos puntualizaciones:

A) La exención alcanza a las «entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social» parece ser que no se distingue si han de tener o no fin de lucro, aunque la falta de lucro ha de inferirse, porque de lo contrario tales actividades entrarían dentro del campo mercantil.

B) Que la exención comprende solamente «la prestación de los referidos servicios sociales...». Hemos de resaltar el término prestaciones, pues, según las normas citadas, los organismos sociales no pueden imponer el I.V.A. al destinatario último de la actividad social, dicho en otros términos, con la normativa del I.V.A. no se puede cargar sobre el necesitado, último eslabón de la cadena, los sucesivos I.V.A. que ha abonado la institución, o sea, que el «consumidor» no es quien demanda la prestación, sino la institución.

JOSÉ-MANUEL GARCÍA MARGALLO entiende que existen tres tipos de exenciones ²⁰:

- *Exención simple o limitada.* En cuyo caso el contribuyente paga el impuesto, pero no obtiene devolución alguna de los impuestos abonados en fases anteriores.
- *Exención parcial.* En cuyo caso se establecen módulos inferiores a los normales, y
- *Exención total.* En la que el contribuyente soporta el I.V.A., pudiendo recuperar el impuesto soportado, con lo cual se elimina la carga impositiva de las fases anteriores a la consumición.

¿En qué grupo de los anteriormente citados puede encajarse las exenciones de las organizaciones eclesiales sin fin de lucro? Creemos que tanto en España como en la mayoría de los países comunitarios, estamos en presencia de una exención simple que las directrices comunitarias conceden esencialmente a operaciones cuyos destinatarios son las economías familiares o los consumidores que no tienen derecho a deducir el impuesto, tales como servicios de enseñanza, asistencia médica u hospitalización, etc.

Las exenciones se caracterizan por las siguientes connotaciones:

1. No es admisible la repercusión del I.V.A.
2. Al ser exenciones objetivas se eximen operaciones o hechos concretos, no se eximen las actividades de un ente de forma global.
3. Las exenciones suponen que ha de soportarse el I.V.A.
4. La exención supone una sujeción fiscal previa ²¹.

Sin duda, el legislador comunitario no tuvo en cuenta el funcionamiento de las instituciones benéficas o de asistencia social, pues por filosofía de todo este tipo de instituciones, aunque la normativa del I.V.A. lo permitiese, jamás se llevaría a cabo tal repercusión, en primer lugar porque la atención social, por principio, no admite contraprestaciones, salvo en casos muy específicos, y en segundo, porque el necesitado, precisamente por su propia necesidad, no podría abonar impuesto alguno, lo contrario resultaría no ya risible, sino esperpéntico.

F. LÓPEZ IRANZO y JUAN ZURDO mantienen la distinción entre los conceptos de gratuidad y la ausencia de la contraprestación pecuniaria estimando que las prestaciones gratuitas tan sólo se consideran no sujetas cuando se realizan en virtud de lo ordenado en unas normas jurídicas o convenios colectivos; afirman que se puede quedar sujeto al I.V.A. en virtud de la

²⁰ JOSÉ MANUEL GARCÍA MARGALLO y MARFIL, *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, Ed. Derecho Financiero, 1985, págs. 153 y 156.

²¹ F. LÓPEZ IRANZO y JUAN ZURDO, *ob. cit.*, pág. 83.

desafectación. Desafectar implica destinar bienes o servicios adquiridos para su explotación empresarial o profesional; la desafectación es un consumo oneroso porque conlleva una prestación en especie o porque su destino es el consumo inmediato ²².

Todo ello nos lleva a la conclusión de que nada impide que el legislador conceda a las entidades no lucrativas el tipo impositivo cero al no realizar operaciones onerosas, sino totalmente gratuitas, siendo muy expuesto que cuando nos referimos a tales entes que pueda hablarse de desafectación, ya que el destino de los bienes adquiridos no son dedicados a una explotación empresarial o profesional, sino a la realización de una actividad social que no parece suficientemente contemplada en la legislación comunitaria.

El artículo 14, 1.º, del Reglamento del I.V.A. considera entidades de carácter social aquellas que reúnan los siguientes requisitos:

- A) Carecer de finalidad lucrativa.
- B) Cargos de representantes legales gratuitos.
- C) Prohibición de que los beneficiarios sean socios, patronos o consanguíneos de los representantes ²³.

Tal situación no pudo ser resuelta en España en virtud del carácter vinculante y prioritario del artículo 13, A), de la Sexta Directriz, pues si bien se concede exención a las entidades que desarrollen actividades relacionadas con la asistencia social, ya conocemos el alcance de tales exenciones. Efectivamente, el citado artículo 13 deja un amplio margen a los Estados miembros «para exonerar en las condiciones por ellos fijadas»:

«g) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social realizadas por organismos de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.

b) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con la protección a la infancia y a la juventud, realizadas por organismos de Derecho público o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social.»

Si bien con la exigencia de la concesión en cada caso concreto y al cumplimiento de las condiciones siguientes:

- Los organismos en cuestión no deberán tener como objetivo la consecución sistemática de beneficios, no pudiéndose distribuir en

²² F. LÓPEZ IRANZO y JUAN ZURDO, *ob. cit.*, pág. 82.

²³ Artículo 5 de la Orden de 29 de julio de 1983 (B.O.E. de 8 de agosto).

- ningún caso los eventuales beneficios, que deberán destinarse al mantenimiento o a la mejora de las prestaciones suministradas.
- Deberán aplicar unos precios homologados por las autoridades públicas o que no sean superiores a los así homologados, o por lo que se refiere a las actividades no susceptibles de homologación de precios, unos precios inferiores a los exigidos para operaciones análogas por las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - Las exoneraciones no deberán ser susceptibles de provocar distorsiones de las competencias en perjuicio de las empresas comerciales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.
 - Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes estarán excluidas del beneficio de la exoneración prevista en los apartados *b)*, *g)*, *i)*, *m)* y *n)* del número 1, si:
 - No son indispensables para la realización de las operaciones exoneradas.
 - Están esencialmente destinadas a procurar al organismo unos ingresos suplementarios por la realización de operaciones efectuadas en competencia directa con las de las de las empresas comerciales sometidas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pues bien, de acuerdo con lo que determina el apartado 8.º del artículo 8 de la Ley y artículo 13, 8, del Reglamento, los establecimientos de carácter benéfico asistencial solicitaron y obtuvieron de la Delegación de Hacienda correspondiente el reconocimiento de tal carácter «a efectos de la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con las prestaciones de servicios descritos en el artículo 13, 1, 8.º, 13 y 14, con efectos desde el día 1 de enero de 1986, sin perjuicio de la comprobación administrativa de los requisitos requeridos», es decir, que una organización de caridad, beneficencia o de asistencia social viene obligada, por imperativo legal, a pagar los sucesivos I.V.A. que le corresponde como consumidor, pero no puede recuperar por idiosincrasia de la propia organización y por impedirselo la Ley, las sumas abonadas en concepto de I.V.A. a los verdaderos «consumidores» que son los beneficiarios, pues las instituciones de carácter social no son fin en sí mismas, sino mediadores que organizan el ejercicio de la beneficencia o de la promoción social del individuo; y uno de los medios de organización, no carente de importancia, es, precisamente, la administración de los medios económicos con que cuentan tales entidades, las cuales han de entregar a la Hacienda Pública determinadas sumas de dinero que tendrían que ir destinadas a los propios fines asistenciales a los que dichas instituciones dedican su trabajo²⁴.

²⁴ Dirección General de Tributos. Resolución de 23 de diciembre de 1983 (B.O.E. de 24 de enero 1987). Impuesto sobre el Valor Añadido:

Como consecuencia de la técnica recaudatoria (arts. 16 de la Ley y 25 del Reglamento), los empresarios y profesionales, aparte de resarcirse de los I.V.A. abonados, cargándolos al último consumidor, pueden, al mismo tiempo, desgravarse de los I.V.A. pagados, por ejemplo, por consumo de luz, teléfono, material, equipamiento, etc., cosa que no pueden hacer las entidades de asistencia social, pues al no poder repercutir el impuesto se impide la posibilidad de desgravar determinados gastos, lo que hace que, paradójicamente, el gravamen que han de sufrir las organizaciones sin fin de lucro sea mayor que el que han de soportar empresarios y profesionales, a los cuales no les alcanza la exención. Hubiera sido más beneficioso, por tanto, para tales instituciones no gozar de tal «exención»²⁵.

Si como mantiene el artículo IV, B), 2, del Acuerdo Económico, las exenciones «no alcanzan a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas o ganancias de capital», cosa lógica porque en tal caso los entes religiosos entran dentro del concepto de empresarios o profesionales, no parece razonable que cuando esas mismas instituciones rindan un beneficio a la sociedad y no ejerzan actividad lucrativa alguna, se les grave con impuestos que redunden en perjuicio de esa actividad no lucrativa, lo que en definitiva perjudica al conjunto social.

Pero ha de advertirse que en el caso de que las entidades filantrópicas, pudieran tener rendimientos económicos o plusvalías, tales beneficios deben gozar de exención siempre que reviertan en atenciones sociales y disfrutar por ello de las exenciones y bonificaciones previstas por la Ley, tanto en lo que se refiere al I.V.A. como a otros impuestos.

Ni desde el punto de vista ideológico ni desde la perspectiva terminológica llegamos a comprender cómo pueden utilizarse los términos «exo-

«Primero. El reconocimiento de las exenciones a que se refiere el artículo 13, número 1, apartado 12, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, sólo podrá efectuarse por la Delegación de Hacienda en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Segundo. Las cuotas soportadas por Asociaciones sin fin de lucro no serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen la repercusión de las mismas se utilicen en la realización de operaciones que estén exentas del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 13, número 1, apartado 12, del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercero. Si las citadas Asociaciones prestasen servicios distintos de los declarados exentos en virtud del precepto antes mencionado que gozasen de exención en virtud de lo establecido en el artículo 15, número 5, del Reglamento del Impuesto o estuviesen sujetos y no exentos del citado tributo, las cuotas por ellas soportadas serán deducibles en la medida en que los bienes o servicios cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las operaciones que se describen en el artículo 61, número 3, del Reglamento del Impuesto siempre que se cumplan las demás circunstancias y requisitos que a efectos del ejercicio del derecho a la deducción, se establecen en el Reglamento del Impuesto.»

²⁵ SALVADOR COLMENAR VALDÉS y LEOPOLDO STAMPA SÁNCHEZ, *ob. cit.*, pág. 149.

nerar», «exención» o «eximir» que conceptualmente significan aliviar o descargar peso, carga u obligación, cuando la realidad es que tales exenciones, en el caso de las entidades sin fin de lucro, no les sirve para la liberalización de carga tributaria alguna, antes al contrario, la llamada exención no representa más que una imposición de la que dichas entidades no se pueden liberar.

IV. LA FIGURA DE AUTOCONSUMO

El consumo propio tiende a colocar a los contribuyentes que emplean para su uso privado bienes de su propia empresa en idéntica situación que si las adquiriese en el exterior, aunque tiene una aplicación más extensa según veremos a continuación. En casi todos los países comunitarios es considerado como una operación gravable.

Existe consumo propio:

- a) Cuando (...) un empresario retira de su empresa bienes para fines distintos a la misma.
- b) Cuando (...) un empresario emplea bienes destinados a su empresa para fines extraños a la misma.
- c) Cuando (...) un empresario efectúa gastos que no se tienen en cuenta en el cálculo de los beneficios imponibles del artículo 4, 5, de la Ley relativa al Impuesto sobre la Renta (...) ²⁶.

Esta última categoría de operaciones incluye, entre otras, las donaciones, los gastos de vivienda, los derechos de caza y demás gastos suntuarios, así como los gastos personales o familiares de los contribuyentes.

La Segunda Directriz entiende como consumo propio la «retención por un contribuyente de un bien que transmite a título gratuito [art. 5, 3, a)], pero tal idea se perfila en el punto 6, Anexo «A», cuando mantiene: «Sin embargo, las retenciones efectuadas para regalos de poco valor y muestras que, fiscalmente, pueden incluirse entre los gastos generales, no ha de considerarse como entregas gravables». Postura esta que ha sido seguida por casi todos los países comunitarios como Alemania, Bélgica, Países Bajos y Dinamarca cuyas legislaciones extienden el impuesto no sólo a bienes destinados al uso privado del contribuyente, sino a todos los fines extraños a la empresa ²⁷.

La legislación italiana sigue el sistema comunitario gravando las cesiones gratuitas de bienes cuya producción o comercio entre en el marco de la actividad propia de la empresa ²⁸, pero excluye las cesiones de mues-

²⁶ PHILIPPE DEROUIN, *ob. cit.*, pág. 36.

²⁷ PHILIPPE DEROUIN, *ob. cit.*, pág. 41.

²⁸ Artículo 2, 2.ª, D.P.R., núm. 633.

tras gratuitas y las cesiones a colectividades públicas y asociaciones y fundaciones benéficas²⁹. La tendencia comunitaria atiende, pues, a dos motivaciones para gravar el autoconsumo, la primera de ellas, la naturaleza necesariamente económica de la operación a gravar, y una segunda de naturaleza personal, que el contribuyente realiza «para las necesidades de su empresa». La misma técnica se utiliza en Gran Bretaña, donde se exige que la entrega del bien se realice por una persona sujeta, y que la entrega sea efectuada «en el marco de los negocios»³⁰.

En el supuesto de las actividades sin fin lucrativo no parece lógico aplicar la figura del autoconsumo al menos por tres causas; la primera, porque al contribuyente se le exime del I.V.A. en sus prestaciones; luego, por la falta de naturaleza negocial de su actividad; y por último, porque las entregas de bienes no se realizan a favor de los miembros de tales entes benéficos, sino de terceras personas; no estamos, pues, en presencia de «fines extraños a la empresa», sino a fines propios de la «empresa», pues por propia idiosincrasia las entidades no lucrativas tienen como fin específico la prestación gratuita o de entrega de bienes también de forma gratuita. E idéntica consideración tienen las prestaciones de servicios, donde las legislaciones comunitarias siguen una técnica muy semejante al exigir la cualidad de contribuyente, así como una actividad industrial o comercial, actividad que, como hemos visto, no realizan las organizaciones no lucrativas.

En general, los servicios colectivos se sitúan fuera del marco de aplicación del impuesto, sobre todo aquellos realizados por particulares que beneficien de forma indirecta a la colectividad que son normalmente exonerados del impuesto o apartados del mismo³¹. Tanto las entregas de bienes como las prestaciones de servicios son gravables si se realizan a título oneroso. Decididamente, las organizaciones eclesiales sin fin de lucro no pueden ser encajadas dentro del concepto de empresarios o profesionales, pero por otra parte el artículo 7 de la Ley y en los artículos 11 y 12 del Reglamento al contemplar la figura de autoconsumo, hace contribuyentes a tales entidades y, por tanto, los considera sujetos al impuesto. Efectivamente, siguiendo la Sexta Directriz Comunitaria, la prestación de servicios a efectos del impuesto es toda aquella actividad profesional o empresarial que no tenga la consideración de entrega de bienes de acuerdo con lo contemplado en el artículo 6.º de la Ley. Vuelve a aparecer aquí el concepto económico, por lo que *a priori* quedarían fuera las múltiples actividades de las entidades sin fin de lucro, pero inmediatamente después aclara el artículo 7: «no tienen la consideración de prestaciones de servicios: 3-3.º. Las prestaciones, a título gratuito, efectuadas por el sujeto pasivo»;

²⁹ Artículo 2, 3.ª, D.P.R., núm. 633.

³⁰ PHILIPPE DEROUIN, *ob. cit.*, págs. 45 y ss.

³¹ PHILIPPE DEROUIN, *ob. cit.*, págs. 69 y 70.

lo que no puede entenderse de otra forma que tales instituciones eclesiales han de abonar el I.V.A. en sus adquisiciones para proporcionar esos servicios, toda vez que las prestaciones de servicios gratuitos aparecen expresamente excluidas de las operaciones no sujetas a que se hace referencia en el artículo 5, 5.º, de la Ley; y al no existir contraprestación no puede aplicarse lo dispuesto en el artículo 17 de la Ley para fijar la base imponible, por lo que el texto legal considera como base el coste³² el que sea imputable a tales bienes y servicios. Nuevamente se reitera aquí la obligación de abonar las entidades sin fin de lucro los sucesivos I.V.A. sin poder cargarlo al verdadero «consumidor» y soportarlo, por tanto, la propia entidad como si ella misma lo consumiera.

V. DERECHO COMUNITARIO

Ni en la Sexta Directriz ni en las legislaciones internas de cada país perteneciente al Mercado Común relativas al I.V.A. parece que han sido contempladas debidamente las actividades llevadas a cabo por las organizaciones eclesiales de carácter no lucrativo que tan sólo pueden haber sido salvadas a través de leyes específicas. En síntesis podemos destacar los siguientes aspectos que son comunes en casi todos los países comunitarios:

- Las entregas de bienes y prestaciones de servicios son gravables cuando son prestadas a título oneroso.
- Carácter esencialmente mercantil de las operaciones sujetas a través de una actividad industrial, comercial o el ejercicio de una actividad profesional.
- Se conceden exenciones a determinadas actividades que redundan en beneficio del interés general.
- Posibilidad de ejercitar el derecho de opción en ciertos casos previamente determinados.

En general se observan las siguientes peculiaridades:

*Reino Unido*³²

- Es gravable el autoconsumo de bienes, pero no el de servicios.
- No se hace distinción si existe o no ánimo de lucro.
- Existe el derecho de opción para organizaciones profesionales y personas cuyo volumen de ventas sea inferior a 10.000 libras.
- Están exentas las prestaciones relativas a servicios sanitarios, educación, telecomunicaciones y banca y bolsa³³.

³² ENRIQUE ABELLA y JOAQUÍN DEL POZO, *ob. cit.*, pág. 342; IGNACIO HERRERO ALONSO y ROSA BORRERO IZQUIERDO, «Práctica de la Ley y Reglamento del I.V.A.», en *E.O.S.*, 1985, página 19.

³³ RICARDO CALLE SAIZ, *ob. cit.*, pág. 75.

*Bélgica*³⁴

- Para ser gravables las prestaciones han de realizarse a título oneroso.
- El ánimo de lucro no es condición para quedar sujeto al impuesto.
- El autoconsumo es gravable.
- Es posible la opción para las asociaciones no lucrativas que prestan exclusivamente servicios a sus miembros.
- Están exentas las actividades relacionadas con la enseñanza, la cultura, los servicios sanitarios y las profesiones jurídicas. También existen exenciones *ratione personae* relativas a asociaciones sin finalidad lucrativa.

*Dinamarca*³⁵

- Tanto las entregas de bienes como prestaciones de servicios son gravables únicamente si son prestadas a título oneroso.
- Son gravables las entregas a sí mismo y el autoconsumo.
- Gozan de exención las profesiones liberales, los servicios sanitarios, actividades médicas y hospitalarias.
- Las empresas que prestan servicios que no son obligatoriamente gravables pueden sujetarse al impuesto voluntariamente y renunciar posteriormente a su derecho de opción, transcurridos dos años.
- Se otorga el tipo cero a determinadas prestaciones.

*Irlanda*³⁶

- Por principio se grava cualquier actividad sea o no con ánimo de lucro.
- No se grava el autoconsumo de servicios.
- Están exentas las prestaciones relativas a servicios sanitarios, enseñanza, Correos y Televisión.
- Cabe la posibilidad de renunciar a la exoneración.

*Luxemburgo*³⁷

- Se grava el autoconsumo tanto en la entrega de bienes como en las prestaciones de servicios.
- El derecho de opción sólo se refiere a arrendamientos de inmuebles.

³⁴ RICARDO CALLE SAIZ, *ob. cit.*, pág. 73; PHILIPPE DEROUIN, *ob. cit.*, págs. 506 y 510.

³⁵ RICARDO CALLE SAIZ, *ob. cit.*, pág. 87.

³⁶ PHILIPPE DEROUIN, *ob. cit.*, pág. 519.

³⁷ PHILIPPE DEROUIN, *ob. cit.*, pág. 527.

- Se conceden exoneraciones a la sanidad, la enseñanza y los juegos; sin embargo, no están exentas las profesionales liberales.

*Italia*³⁸

- Únicamente las cesiones de bienes a título oneroso son gravables así como algunas cesiones de carácter gratuito.
- El autoconsumo de servicios es gravable siempre que se realice con carácter de oneroso.
- Las prestaciones de servicios y el autoconsumo de servicios no son gravables.
- Están exonerados los servicios sanitarios, la educación y los juegos.
- No se ha previsto el derecho de opción para operaciones exoneradas.
- Se concede el tipo impositivo cero a los transportes públicos, sanidad y actividades culturales.

*Francia*³⁹

- Las operaciones sujetas proceden de una actividad industrial o comercial.
- Las entregas a sí mismo y el autoconsumo son gravables.
- Las entregas de bienes transmitidos a título gratuito no dan derecho a deducir el impuesto que ha gravado su precio de coste.
- Las operaciones exentas abarcan los servicios hospitalarios, los juegos, la prensa, Correos y Telecomunicaciones.
- Posibilidad de ejercitar el derecho de opción para el ejercicio de profesiones liberales y arrendamiento de inmuebles para uso industrial o comercial.
- Están exentas las colectividades públicas y del Estado.
- Se exonera a las Sociedades y Organizaciones que sólo tienen por objeto prestar servicios a sus miembros, a los ciegos y a sus agrupaciones.
- Los bienes y servicios utilizados para la realización de operaciones gravables o exoneradas dan derecho a la deducción en proporciones determinadas por aplicación de una prorrata general. Estas proporciones están determinadas para un período de imposición que se revisa anualmente.
- Determinadas personas pueden ejercer el derecho de opción para tener la posibilidad de recuperar el impuesto que ha gravado los productos o servicios prestados.

³⁸ PHILIPPE DEROUIN, *ob. cit.*, pág. 522; RICARDO CALLE SAIZ, *ob. cit.*, págs. 84 y 87.

³⁹ PHILIPPE DEROUIN, *ob. cit.*, pág. 514; RICARDO CALLE SAIZ, *ob. cit.*, pág. 72.

- No existe un volumen mínimo de negocios que de derecho a la exención. También se concede el derecho de opción para actividades locales y sus establecimientos.

VI. UNA POSIBLE SOLUCIÓN

Exigencias de nuestra entrada en el Mercado Común han hecho necesaria la adaptación de nuestro sistema fiscal a lo establecido en la Sexta Directriz comunitaria; ello hace, en relación con los entes no lucrativos, que el I.V.A. se transforme en un impuesto soportado por los mismos, que por razón de la exención no pueden deducirlo por vía de repercusión.

SALVADOR COLMENAR VALDÉS y LEOPOLDO STAMPA SÁNCHEZ ⁴⁰ se inclinan, para paliar tal anómala situación, por «establecer para aquél (se refieren al I.V.A.) las operaciones un tipo reducido «de carácter meramente simbólico», que llevase aparejado los mismos efectos que la exención plena, solución ésta que, desde luego, podría realizarse sobre el papel, pero que desde el punto de vista técnico crearía, a nuestro modo de ver, no pocas dificultades, tanto desde el punto de técnica recaudatoria como desde el ángulo de fijación de los módulos a aplicar, así como respecto a la manera de formalizar los pagos, etc. Tal situación, nos parece, agravaría la no poca complicada aplicación de la Ley y Reglamento del I.V.A., puesto que los proveedores de las instituciones benéficas de carácter social tendrían que comprobar si determinada organización tiene o no fines lucrativos, si sus fines son de carácter social o no, si gozaban de exención, etc., lo cual es poco menos que imposible, y aun en el supuesto de que tal comprobación pudiese realizarse, se podría llevar a cabo respecto al último proveedor de la institución, pero dudo mucho que con los anteriores pudieran hacerse idéntica maniobra.

Para paliar la excesiva rigidez del impuesto, así como las incoherencias que pudieran surgir respecto a la aplicación del mismo, algunas legislaciones comunitarias contemplan el derecho de opción ⁴¹, consistente en la facultad de renunciar al beneficio de exoneración; tal posibilidad aparece contemplada en la Ley francesa ⁴² respecto a las colectividades locales y establecimientos públicos sometidos al impuesto. La Ley belga ⁴³ y la luxemburguesa ⁴⁴ prevén la posibilidad de optar a las asociaciones sin fin de lucro que presten exclusivamente servicios a sus miembros y a las colectividades públicas cuya actividad quedan expresamente exoneradas. En general, las

⁴⁰ SALVADOR COLMENAR VALDÉS y LEOPOLDO STAMPA SÁNCHEZ, *ob. cit.*, pág. 162.

⁴¹ PHILIPPE DEROUIN, *ob. cit.*, págs. 73 y 123.

⁴² Artículo 260, 1.º, 2.º y 9.º, del C.G.I.

⁴³ Artículo 7, 2.º, de la T.V.A.

⁴⁴ Artículo 8 de la Ley y artículo 3 del Reglamento del Gran Ducado de Luxemburgo, de 19 de diciembre de 1969.

legislaciones comunitarias contemplan el derecho de opción en dos sentidos, uno, para ampliar el alcance del impuesto o para suprimir el efecto de algunas exoneraciones. Esta facultad no parece que esté contemplada en la legislación española.

Para nosotros, la mejor solución al problema sería que las instituciones sin fin de lucro les fuera concedida la exención total pasando a tributar el tipo cero, pero como tal exención rompería la cadena de los sucesivos I.V.A. a efectos recaudatorios, no se vislumbra otra salida que, sin perjuicio del pago del impuesto, proceder a reintegrarlo por vía de devolución. La técnica en este caso sería muy simple, pues bastaría que las instituciones eclesiales sin fin de lucro presentasen en la Delegación de Hacienda correspondiente las cantidades abonadas en concepto de I.V.A. cada determinados períodos de tiempo, para que Hacienda, una vez realizadas las comprobaciones oportunas, procediese a la devolución de las sumas abonadas por tal concepto.

Tal sugerencia no representa nada nuevo en el sistema impositivo español, pues ya se viene haciendo respecto de las cantidades ingresadas de más, respecto de las retenciones del I.R.T.P.F. e incluso están contempladas en la Ley y Reglamento del I.V.A.⁴⁵ y en el artículo 18, 4, de la Sexta Directriz.

La excesiva celeridad en la redacción de la Ley y Reglamento del I.V.A. para que entrase en vigor el mismo día de la adhesión de España en el Mercado Común y la vinculación a lo ordenado en el artículo 13, A), de la Sexta Directriz comunitaria, ha hecho que se produzca el incongruente desfase al que hemos hecho referencia, ya que, al no existir en España una legislación específica respecto a las entidades sin fin de lucro, como sucede en otros países comunitarios⁴⁶, hace que se produzcan situaciones irregulares con visible perjuicio para tales entidades, y por añadidura han de soportar el Impuesto sobre el Valor Añadido sin poder desgravarse de él, lo que las sitúa, indudablemente, en una postura de desventaja respecto a los empresarios, profesionales o sociedades mercantiles que, lógicamente, desarrollan una actividad lucrativa y no realizan servicio social alguno.

Por Ley 21/1986, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los presupuestos generales del Estado para 1987, se establece la exención total del I.V.A., aplicándose el tipo impositivo cero a las prestaciones de servicios realizadas por «Abogados y Procuradores en todo tipo de proceso ante Juzgados y Tribunales» (art. 55); igualmente se aplica el mismo tipo impositivo a los servicios prestados por asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública, personas físicas que practiquen el deporte o educación física o espectáculos deportivos de carácter aficionado (art. 55).

⁴⁵ Artículos 48 y siguientes de la Ley, artículos 85 y 86 del Reglamento y 155 de la Ley General Tributaria.

⁴⁶ FÉLIX DE LUIS y DÍAZ MONASTERIO, *Régimen tributario de la Iglesia*, pág. 639.

El motivo de tal exención no parece ser otro que el de eximir del pago del impuesto a personas físicas o jurídicas por cuya mediación se realice una actividad que redunde en beneficio de la comunidad ⁴⁷. Por ello no vemos razón suficiente para que no se aplique el mismo impositivo a las entidades no lucrativas, por lo que sería deseable que se contemplase debidamente la extraña situación fiscal que con respecto a las exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido soportan los entes, que sin perseguir fin de lucro alguno, realizan una labor social y al mismo tiempo se acoplase, debidamente, la legislación nacional a los Acuerdos económico y jurídico con la Santa Sede.

⁴⁷ También se está intentando la aplicación del tipo cero a autores y venta de libros.