

ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad
Rey Juan Carlos*

Extracto:

EL presente estudio tiene como objeto hacer referencia a las relaciones que existen entre la Ley 49/2002, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, y el régimen del IVA para las entidades no lucrativas. En concreto, se estudiarán las condiciones de acceso al régimen que ambas normas regulan y las contradicciones injustificadas que se ponen de manifiesto en ambos tributos, la similitud que hay entre las exenciones del IVA y las del Impuesto sobre Sociedades de la Ley 49/2002 y si es posible emplear en ambas normas los mismos argumentos de interpretación, así como la que existe entre la prorrata especial y la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades. Y, en especial, se hará referencia a los convenios de colaboración, única referencia en toda la Ley 49/2002 que afecta al IVA.

¹ La aplicación del IVA en las entidades no lucrativas lo estudiamos con detenimiento en una monografía que se publicó en el año 2002 [*El IVA en las entidades no lucrativas (Cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros-Confederación Española de Fundaciones, Madrid]. Algunos de los temas que se tratarán se han estudiado con profundidad en dicha obra y a la misma remitimos para un análisis en detalle. El presente artículo se limita a hacer mención a las relaciones entre la LIVA y la nueva Ley 49/2002.

Sumario:

1. Condiciones de acceso al régimen de la Ley 49/2002 y la condición de establecimientos de carácter social en el IVA.
 - a. Exención rogada *versus* exención automática. La posibilidad de renunciar a la exención.
 - b. El carácter no lucrativo de las entidades que pueden someterse a la Ley 49/2002 y a la Ley del IVA.
 - c. La coincidencia del objeto de las explotaciones económicas con el objeto de las entidades no lucrativas.
 - d. El hecho de que los patronos o representantes no deben ser los destinatarios principales de las prestaciones.
 - e. La gratuidad de los representantes legales y de los patronos.
2. Los convenios de colaboración y el IVA.
3. Exenciones en la Ley 49/2002 y las exenciones de la LIVA.
4. El concepto de actividades accesorias o auxiliares del artículo 7.11 de la Ley 49/2002 y su vinculación con el IVA.
5. Determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades; su similitud con la regla de prorata.

Bibliografía.

1. CONDICIONES DE ACCESO AL RÉGIMEN DE LA LEY 49/2002 Y LA CONDICIÓN DE ESTABLECIMIENTOS DE CARÁCTER SOCIAL EN EL IVA

La Ley 49/2002 ha establecido una serie de requisitos para poder acogerse al régimen privilegiado de tributación y del mecenazgo (art. 3). De la misma forma, la LIVA exige una serie de condiciones a las entidades no lucrativas para poder acogerse a las exenciones por servicios sociales, culturales y deportivos de la LIVA. En concreto, el artículo 20.Tres de la LIVA dispone que:

«A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquellos en los que concurran los siguientes requisitos:

- 1) Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.*
- 2) Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.*
- 3) Los socios, comuneros o partícipes de las Entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.*

Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8 y 13 de este artículo».

Como veremos, una entidad de carácter social a los efectos del IVA es posible que no pueda acogerse a la Ley 49/2002. Sin embargo, una entidad que tributa al amparo de la Ley 49/2002 normalmente sí podrá acogerse a exención del IVA ². En el presente apartado vamos a analizar los puntos de encuentro y desencuentro de ambos sistemas ³.

² Como hemos señalado, lo normal es que una entidad de la Ley 49/2002 cumpla los requisitos para poder ser considerada un establecimiento de carácter social. Pero, sin embargo, también es posible que cumpliéndose los requisitos para estar en la Ley 49/2002 se incumplan los del artículo 20.Tres. *Vide*, para más detalle, BLÁZQUEZ LIDOY (2002, págs. 109 y ss). En contra se pronuncia RUIZ GARIJO (2004, pág. 48) para quien una entidad de la Ley 49/2002 podrá ser considerada como entidad de carácter social.

³ Sin embargo, el reconocimiento de entidad de carácter social en el IVA no es un concepto aislado del resto del ordenamiento. Así, en la STJCE de 10 de septiembre de 2002 (KLÜGER, C-141/00) (*Normacef Fiscal*, NFJ013035), donde se hace referencia a la aplicación directa del artículo 13.A.1(g), exenciones de prestaciones sociales, se señala que para ver si una entidad es de carácter social en el IVA las autoridades de cada país podrán tomar en consideración la existencia de disposiciones específicas, tanto nacionales como regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social, que reconozcan a dichas entidades exenciones comparables por las mismas actividades que realiza la demandante, habida cuenta del carácter de interés general de dichas actividades.

a. Exención rogada versus exención automática. La posibilidad de renunciar a la exención.

El régimen de la Ley 49/2002 es de carácter optativo. Las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública pueden acogerse al régimen en cualquier ejercicio, aplicándose el mismo para todo el período impositivo en el que se acojan (art. 1 del RD 1270/2003) y pueden renunciar siempre que lo comuniquen en el período anterior⁴.

Por su parte, en el IVA, la cuestión dista de ser clara. La construcción normal que se hace es la siguiente; la solicitud de reconocimiento de entidad de carácter social es voluntario, surte efectos desde el momento en que se solicita y, además, no cabe la renuncia (art. 6 del RIVA). A nuestro parecer, sin embargo, no es correcta.

(i) En primer lugar, la exención entendemos que no es voluntaria, sino obligatoria. En efecto, la Sexta Directiva no ha concedido un derecho de opción a la entidades no lucrativas para acogerse o no a la exención. Desde el momento en que se cumplan las condiciones establecidas por cada país, dentro de las opciones que concede la propia Sexta Directiva, las entidades deben acogerse a la exención [vide BLÁZQUEZ LIDOY, 2002, págs. 154 a 156, y recientemente la STJCE de 3 de abril de 2003 (Asunto MATTHIAS HOFFMAN, C-144/00) (*Normacef Fiscal*, NFJ014000)].

Es más, la propia DGT parece admitir este carácter obligatorio en su resolución de 25 de abril de 2003 (consulta núm. 0574-03) (*Normacef Fiscal*, NFC017692). La DGT afirma que la norma española ha condicionado la aplicación de algunas exenciones a la previa autorización por la Administración tributaria; «Sin embargo, dado el carácter obligatorio de estas exenciones, debe entenderse que dicha autorización sólo tiene sentido de comprobación por la Administración de que se cumplen los requisitos establecidos por la Ley para disfrutar del beneficio fiscal». A nuestro parecer, sin embargo, no casa bien el carácter obligatorio con un procedimiento que se inicia a petición de parte. Si la exención es obligatoria, su aplicación no puede quedar al arbitrio de la parte, pues el procedimiento cambiaría la propia naturaleza de la exención.

⁴ No obstante, con relación a la aplicación de la Ley 49/2002 durante el año 2003 se ha producido una situación que merece un comentario aparte. En efecto, el Real Decreto 1270/2003, publicado el 23 de octubre en el BOE, que es el que regula la opción por la aplicación del régimen de la Ley 49/2002, tuvo como efecto que el tiempo real para optar por el régimen fuera sólo de 2 meses. Esto supuso que algunas entidades no lucrativas se quedaran fuera durante 2003. Frente a esta situación la Agencia Tributaria emitió una «Nota informativa sobre aplicación régimen fiscal entidades sin fines de lucro» fechada en mayo de 2004. Dejando al margen que la nota informativa tiene un título donde faltan los artículos, que no está firmada, que no tiene una fecha exacta, en la misma se dice que «considerando los problemas que plantea la introducción de una nueva normativa para estas entidades y la documentación ya aportada en el pasado, la Agencia Tributaria ha previsto que: aquellas entidades cuyo período impositivo hubiera finalizado el 31 de diciembre de 2003, que se encontraran en tal fecha ya acreditadas como entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 30/1994, se entenderá que han ejercitado la opción por el régimen fiscal de la Ley 49/2002 para dicho ejercicio, sin perjuicio de la necesaria presentación de la declaración censal a que se refiere el Reglamento citado. En dicha declaración se ratificará este criterio o bien se manifestará la renuncia al citado régimen, debiendo comunicarse en el más breve plazo». Con independencia de que la nota informativa beneficie a las entidades no lucrativas es criticable, desde luego, que la propia Administración, que tan recelosa es cuando se incumplen los requisitos formales en otros supuestos, permita esta aplicación del régimen fuera de plazo. Pero, sobre todo, el cumplimiento del principio de jerarquía normativa (art. 9.3 de la CE) queda, con este tipo de notas, totalmente en entredicho (vide también art. 7 de la LGT 58/2003).

No obstante lo dicho, lo cierto es que el TSJ de Cataluña ha reconocido que la aplicación de la exención en el IVA se condiciona a la existencia de una solicitud formal del reconocimiento de establecimiento de carácter social conforme al artículo 6 del RIVA [Sentencias de 19 de febrero de 2004 (JUR 2004\105211) y de 11 de junio de 2003 (JT 2004\67)]⁵. De esta manera, aquellas entidades que han aplicado la exención de forma unilateral, sin haber pedido previamente permiso a la Administración tributaria, han actuado de forma incorrecta y deben ahora regularizar la situación con las correspondientes sanciones. A nuestro parecer, se trata de una postura equivocada y contraria a la Sexta Directiva. Es más, se argumenta que al ser necesario el cumplimiento de ciertos requisitos «*hace razonable y lógico que haya de instarse en cada caso de la Administración el correspondiente reconocimiento*». Esa lógica parece quebrar con la Ley 49/2002, Ley más estricta que la LIVA, donde no es necesario una comprobación previa por parte de la Administración. Pero no sólo quiebra en el IS, sino que en la aplicación del IVA hay otros supuestos que dependen del cumplimiento de ciertos requisitos y donde, desde luego, no se somete a autorización previa. Pensemos, por ejemplo, en la renuncia a la exención por segundas transmisiones de edificaciones; en estos casos se exige que el adquirente tenga la plena deducibilidad del IVA soportado. Pero la Ley no exige que la Administración haga una comprobación previa sino que basta una declaración suscrita por el adquirente (art. 8 del RIVA)⁶.

(ii) En segundo lugar, se encuentra el momento de aplicación de la exención. Mientras que en el Impuesto sobre Sociedades, el Reglamento dispone en su artículo 1 que la comunicación para acogerse al régimen será mediante una declaración censal y que se aplicará «*al período impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, en tanto que la entidad no renuncie al régimen*». A pesar de que la redacción nos parece ciertamente extraña, lo que se está señalando es que el régimen se aplicará en el propio ejercicio en que se presente la declaración censal. Se produce, por tanto una retroactividad impropia. Bastará con presentar la declaración el día anterior a la finalización del período impositivo para estar acogido durante todo el período a la Ley 49/2002.

Por su parte, en el IVA, la exención se aplica desde que se presenta la petición de reconocimiento de entidad de carácter social. El IVA es un impuesto de devengo instantáneo y de declaración periódica. Por tanto, la aplicación de la exención desde su solicitud, y no antes, parece lógica desde los cánones del devengo. Ahora bien, el problema no está en la exención por los IVA que la entidad no repercute, sino por los IVA soportados con anterioridad a la petición de la exención (*vide*, al respecto BLÁZQUEZ LIDOY, 2002, págs. 167 a 171).

(iii) En el IS cabe renunciar a la exención porque de forma expresa se ha reconocido por la norma. Sin embargo, en el IVA, nada se dice al respecto. Es más, a nuestro juicio, si entendemos que la exención no es voluntaria, sino obligatoria, la renuncia carece de sentido. La renuncia sólo cabe en los regímenes optativos. Sin embargo, si, como se ha configurado en la norma española, se trata

⁵ *Vide*, en el mismo sentido, las SSAN de 9 de julio de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ016379) y de 30 de diciembre de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ016612).

⁶ *Vide*, por ejemplo, las Conclusiones del Abogado General del TJCE GEELHOED, donde en el asunto C-269/03 se analiza si es o no contrario a la Sexta Directiva que para poder optar por la tributación de los alquileres y arrendamientos se considere necesario una aprobación administrativa previa.

de un derecho de opción la renuncia debe ser consustancial al mismo. La Administración, por el contrario, mantiene de forma constante que no cabe la renuncia [*vide* BLÁZQUEZ LIDOY, 2002, págs. 171 y ss, y también resolución de la DGT de 25 de abril de 2003 (consulta núm. 0574-03) (*Normacef Fiscal*, NFC017692)].

(iv) La última diferencia es que mientras que la exención del IVA es un régimen autorizado por la Administración en la Ley 49/2002, por el contrario, basta con la mera comunicación. Es decir, en el IVA el departamento de Gestión procede a una comprobación formal mientras que en el Impuesto sobre Sociedades la Administración no realiza ninguna actividad. A nuestro juicio, un sistema basado en la autorización carece de justificación desde el momento en que los órganos de Gestión carecen de las potestades necesarias para realizar un verdadero control de los requisitos del artículo 20.Tres. Es más, creemos que el verdadero control debería hacerse *a posteriori*, que es cuando se dispondrán de los datos necesarios y será realmente efectiva. Ese control, conforme se dispone en la LGT 58/2003, será efectuado por la Inspección de los Tributos [art. 141 e)] y no por los órganos de Gestión ⁷. Por otro lado, la autorización previa puede, a nuestro juicio, plantear problemas en aquellos casos donde en un procedimiento inspector se entienda que, en contra de lo señalado en el procedimiento de Gestión, no se cumple con los requisitos. En efecto, dicha actuación podrá pervertir el principio de confianza legítima en la medida en que ahora se quiere desconocer una relación jurídica que anteriormente se había autorizado ⁸.

Por otro lado, si partimos de la base de que es posible que la Inspección de los Tributos entienda que se cumple con los requisitos ya sea de la Ley 37/1992, ya sea de la Ley 49/2002, lo que cabe analizar son los efectos que deben tener en el ámbito no inspeccionado. Es decir, una exclusión de la Ley 49/2002 debe afectar a la consideración de establecimiento de carácter social y viceversa. Naturalmente, nos referimos a aquellas condiciones que sean comunes para ambos regímenes. A nuestro parecer la respuesta es positiva. Ahora bien, debería ser la propia Administración la que de oficio iniciara un expediente específico para el tributo no comprobado que concluyera en un acto administrativo en el que se le apartará del régimen que ahora se analiza.

b. El carácter no lucrativo de las entidades que pueden someterse a la Ley 49/2002 y a la Ley del IVA.

El artículo 2 de la Ley 49/2002 limita la aplicación de esta Ley a aquellas entidades con forma de fundación o bien que sean asociaciones declaradas de utilidad pública. Por su parte, el artículo 20.Tres de la LIVA exige que se debe «Carecer de finalidad lucrativa». Es decir, su ámbito de actuación es mucho mayor, por lo que muchas entidades que se pueden acoger a las exenciones del IVA no podrán, sin embargo, acogerse al régimen de la Ley 49/2002.

⁷ Por otro lado, el artículo 115.3 de la LGT 58/2003 dispone que en aquellos casos donde un beneficio fiscal esté condicionado a la concurrencia de ciertos requisitos no comprobados en el procedimiento en que se dictaron tendrán carácter provisional.

⁸ *Vide*, sobre la aplicación del régimen, potestades de los Órganos de Gestión y posterior Inspección, BLÁZQUEZ LIDOY (2002, págs. 160 y ss.).

Ahora bien, el carecer de finalidad no lucrativa es un concepto no exento de problemas. Es más, en el ámbito del IVA la referencia a esa carencia de finalidad lucrativa ha sido objeto de análisis tanto por el Tribunal de Luxemburgo como por nuestro Tribunal Supremo.

Así, en primer lugar, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha reconocido que las exenciones de carácter social o cultural pueden ser aplicadas por personas físicas. En efecto, en tanto en la Sentencia de 7 de septiembre de 1999 [Asunto GREGG, C-216/97 (*Normacef Fiscal*, NFJ 008112)] como en la de 3 de abril de 2003 [Asunto MATTHIAS HOFFMAN, C-144/00 (*Normacef Fiscal*, NFJ014000)] se señala que cuando la Directiva hace uso del término *organismo* no excluye a las personas físicas y el principio de neutralidad fiscal prohíbe que exista una diferencia de trato en función de cuál sea la forma jurídica.

Ahora bien, el problema está en determinar si una persona individual puede cumplir con los requisitos del artículo 13.A.2 de la Sexta Directiva; en concreto si es posible que no se pretenda sistemáticamente obtener beneficios y el carácter esencialmente filantrópico de la organización. En el asunto MATTHIAS HOFFMAN el Tribunal parece pronunciarse de forma positiva, como se desprende de los fundamentos 26 y 28. En concreto, en el fundamento 26 señala que los artistas pueden desempeñar su actividad con carácter profesional y hacerlo con obtención de beneficios, con carácter filantrópico y, en su caso, limitándose a cubrir costes. Parece, por tanto, que se reconoce que si en la actividad del sujeto persona física no se obtienen beneficios se puede calificar como filantrópica. El tribunal recoge, por tanto, un concepto de lucro objetivo. El problema, a nuestro parecer, es si una persona individual o, incluso, una entidad que opere bajo forma mercantil, puede entenderse que no tiene ánimo de lucro. Y creemos que una respuesta positiva es de difícil aplicación práctica. En primer lugar, porque exigiría que la actividad de interés general estuviese siempre en pérdidas, ya que cuando obtuvieran beneficios éstos se plasmarían en un beneficio directo para el empresario (aumento de su patrimonio que no está obligado legalmente a destinarlo a los fines generales), lo que podría eliminar el ánimo de lucro. A esto hay que añadir el beneficio que pueda obtener el individuo de forma indirecta. Y, por último, no hay que olvidar que el ánimo de lucro no se predica de la actividad, sino del organismo, de tal manera que si la persona física realizase dos actividades distintas, una para poder subsistir y la otra de interés general, parece que no cabría sostener que se carece de ánimo de lucro.

Dicho de otra manera, las personas físicas, e incluso, las entidades con forma mercantil, sólo pueden ser calificadas como entidades sin ánimo de lucro desde un punto de vista objetivo; se trabaja no con ánimo de obtener un *superávit*. El lucro subjetivo, por el contrario, permite la existencia de beneficios siempre que los destinatarios no sean los socios, lo que se produce, por ejemplo, en las fundaciones. Ahora bien, el dar por válido el lucro objetivo tiene su inconveniente en la prueba y en el control, que se nos antoja difícil. Ciertamente, y aunque sea en el ámbito de las sociedades mercantiles, es posible pensar, por ejemplo, en una entidad íntegramente participada por un Ayuntamiento que presta servicios culturales y que se financia con aportaciones del mismo para cubrir sus pérdidas.

Por otro lado, con independencia de que hipotéticamente una persona física pudiera acogerse a las exenciones de la Sexta Directiva creemos que la norma española lo impide. En efecto, el artículo 20.Tres está pensando, exclusivamente, en entidades con personalidad jurídica distinta de los indi-

viduos y cuyo objeto debe carecer de fines lucrativos, y así se desprende del apartado 2, que determina que el presidente, patrono o representante legal deban ser gratuitos. Y entiendo que es posible, tomando como referencia motivos de control y simplicidad, excluir a las personas físicas como a las personas jurídicas con forma mercantil pero que actúen sin ánimo de lucro. Se trataría de una vulneración del principio de neutralidad tolerado, pues no hay que olvidar que este principio no tiene un valor absoluto. En efecto, el propio artículo 13.A.1 hace referencia a que «*Los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso*». En la normativa española, por tanto, creemos que es necesario que exista ánimo de lucro de carácter subjetivo y no basta el ánimo de lucro objetivo. Eso excluye de las exenciones del artículo 20.Tres, a nuestro parecer, tanto a las personas físicas como a las entidades jurídicas que tengan estatutariamente ánimo de lucro. No obstante, los profesores CHECA GONZÁLEZ (2001, págs. 170, 196 y 201) y MARTÍN JIMÉNEZ (2004, pág. 469) entienden que la doctrina sentada en la sentencia GREGG y en la sentencia HOFFMAN implica que hubiera de darse una interpretación extensiva al artículo 20.Tres que incluyera también a los individuos.

Dejando al margen lo relacionado con las personas físicas, es necesario hacer mención a la STJCE de 21 de marzo de 2002 (Asunto KENNEMER GOLF & COUNTRY CLUB, C-174/00) (*Normacef Fiscal*, NFJ011964). En la misma se advertía que el concepto de entidad sin ánimo lucrativo empleado tanto en el artículo 13.A.1(m), referente a la exención del deporte, como al recogido en el artículo 13.A.2(a), que establece que los organismos reconocidos no deberán tener como objetivos la consecución sistemática de beneficios, tenía dos connotaciones. La primera, que la carencia del ánimo de lucro se exigía del organismo y no de las actividades en concreto (FJ 19). La segunda, que se actúa sin ánimo de lucro cuando dicho organismo no aspire a obtener beneficios para sus socios. Es decir, que una entidad puede obtener un superávit económico, y lo que la Directiva exige es que no existan beneficios en el sentido de ventajas pecuniarias en favor de los socios de un organismo (FJ 26 y ss.). Dicho en otros términos, se recoge un concepto subjetivo del ánimo de lucro.

Precisamente al hilo del ánimo de lucro subjetivo, que permite que las actividades desarrolladas por las entidades no lucrativas se realicen en beneficios, es necesario detenernos en la STS de 23 de septiembre de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013375) en el que se conocía del caso de una cooperativa. El Tribunal correctamente sentenció que la finalidad lucrativa era predicable de la entidad globalmente considerada y no de una de las actividades. Sin embargo, también sostenía que una entidad podría realizar actividad de clara naturaleza *asistencial* mientras que otras actividades respondían al concepto de *actividad económica lucrativa*, lo que a nuestro juicio supone confundir entre la financiación de una entidad con la finalidad no lucrativa de la misma, que se limita a que los beneficios no vayan a parar, directa o indirectamente a fines ⁹. Reseñar, en cualquier caso, que como regla general se puede afirmar que las cooperativas sí tienen finalidad lucrativa a efectos impositivos. En efecto,

⁹ Vide, por ejemplo, la STSJ de Canarias de 16 de febrero de 2001 (*Normacef Fiscal*, NFJ010728) donde se señala que en el marco de una entidad de carácter social pueden coexistir actividades de filiación puramente altruista y socialmente benéficas con otras desvinculadas de las anteriores.

las cooperativas sí puede considerarse que tienen un ánimo de lucro al menos indirecto ¹⁰. No obstante, es necesario excepcionar las sociedades cooperativas sin ánimo de lucro reguladas en la disposición adicional primera de la Ley de Cooperativas, Ley 27/1999, que sí podrán estar exentas ¹¹.

c. La coincidencia del objeto de las explotaciones económicas con el objeto de las entidades no lucrativas.

El artículo 3.3 de la Ley 49/2002 señala que es un requisito necesario para poder acogerse a la misma «*Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria*». Por su parte, el párrafo inicial del artículo 7 de la Ley 49/2002 limita la exención a ciertas explotaciones económicas «*siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica*». Es decir, tanto la aplicación del régimen como las exenciones de actividades económicas requieren una coincidencia entre los fines y los recursos de las explotaciones económicas. Lo que cabe plantearse es si en el IVA esa identidad también es requisito necesario.

¹⁰ El TEAC ha dispuesto en su Resolución de 10 de febrero de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009201) que no es aplicable a una cooperativa la exención del IVA por incumplir con los requisitos dispuestos en el artículo 20.Tres de la LIVA. En la misma se señala que «*Se alega por la entidad interesada que sus estatutos recogen expresamente el carácter no lucrativo de su actividad, consistente en la prestación de servicios de asistencia social, así como la imposibilidad de repartir los eventuales beneficios entre los socios de la cooperativa. No obstante, la forma adoptada por la entidad recurrente es la propia de una sociedad, que a diferencia de otras personas jurídicas como las asociaciones y fundaciones, se caracteriza por ser una agrupación de personas que colaboran en la explotación de una empresa con ánimo de obtener un beneficio individual. Así, los socios de... por cuenta propia un conjunto de medios materiales y humanos con la finalidad de intervenir en la producción de los servicios relacionados en el artículo 2 de sus estatutos, es decir, un conjunto de personas que desarrolla una actividad empresarial y que en el ejercicio de la misma persiguen la obtención de un beneficio o ganancia individual, que, si bien no se materializa en un retorno cooperativo, se concreta en la satisfacción de las necesidades laborales de los socios (primer objetivo de una cooperativa de trabajo asociado), con los beneficios económicos que ello comporta, sin perjuicio de que esta satisfacción se logre a través de prestación de servicios que redundan en beneficio de toda la sociedad. Cabe, por tanto, afirmar que en esta sociedad como en las demás sociedades cooperativas existe «una especie de ánimo de lucro, entendido como proyecto económico» (STS de 3 de mayo de 1999), y en consecuencia, sin necesidad de analizar el carácter gratuito o no de los miembros del consejo rector, no puede ser considerada como una entidad sin ánimo de lucro, habiéndose pronunciado en este sentido este Tribunal Central en un supuesto similar en Resolución de 8 de octubre de 1998 (RG 2381/95)». Vide en el mismo sentido, las Resoluciones del TEAC de 6 de octubre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ008665) y de 7 de febrero de 2001 (RG 4127-99) y también la STSJ de Asturias de 28 de abril de 1997 (JT 1997\661). La DGT también se ha pronunciado de la misma manera [Resolución de 12 de febrero de 2003, consulta núm. 0176-03 (*Normacef Fiscal*, NFC017371)].*

¹¹ La disposición adicional primera de la Ley de Cooperativas, Ley 27/1999 dispone que pueden ser calificadas como sociedades cooperativas sin ánimo de lucro las que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública, así como las que realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social y en sus Estatutos recojan expresamente: a) Que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios. b) Las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas. c) El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones. d) Las retribuciones de los socios trabajadores o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150 por 100 de las retribuciones que, en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

A nuestro juicio, el artículo 20.Tres lo único que precisa es el reconocimiento de entidad de carácter social pero en ningún caso, ni la LIVA ni la Sexta Directiva, requiere que las actividades exentas sean desarrolladas en cumplimiento de sus actividades estatutarias. Es decir, una entidad de carácter social cuyos estatutos se limiten a dichas actividades y que realice explotaciones deportivas o culturales podrá gozar de la exención por estas últimas actividades. La LIVA se centra sólo en la actividad considerada desde un punto de vista objetivo, con los límites establecidos en el artículo 13.A.2.(b) de la Sexta Directiva (*vide* BLÁZQUEZ LIDOY, 2002, págs. 143 y ss). Pero, por el contrario, no es necesario que subjetivamente sus fines coincidan con las actividades¹². No obstante, la STS de 18 de enero de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ014497) con relación al objeto de las entidades que quieran gozar de la exención del artículo 20.Uno.13 de la LIVA ha señalado, a nuestro juicio erróneamente, que es necesario para que las actividades estén exentas que el objeto *esencial o principal* de la entidad sea deportivo y no uno más entre las finalidades perseguidas por la entidad no lucrativa¹³.

Lo que sí exige la Ley del IVA es que en los *eventuales beneficios* se reinviertan en actividades exentas de la *misma* naturaleza (*vide* BLÁZQUEZ LIDOY, 2002, págs. 113 y 114)¹⁴. Esta exigencia, por el contrario, no es predicable de las entidades de la Ley 49/2002. En efecto, es posible que los excedentes de una actividad social se destinen a otra actividad distinta, pues la única obligación que tienen es la de destinar el 70 por 100 de las rentas de las explotaciones económicas a los fines de las entidades no lucrativas. Pero no tienen por qué ser los mismos fines que los que originan la renta. Un excedente de una actividad deportiva puede destinarse a una actividad social si ambos fines están recogidos estatutariamente.

d. El hecho de que los patronos o representantes no deben ser los destinatarios principales de las prestaciones.

El artículo 3.4 dispone como condición para acogerse al régimen de la Ley 49/2002:

¹² Distinto es el caso de la exención del artículo 20.Uno.12 de la LIVA, donde se establece que lo exento son las cuotas fijadas en los estatutos, lo que supone que sólo los fines y actividades cubiertas con las mismas están exentas. El artículo 20.Uno.12 dispone que están exentas «Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o Entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos».

¹³ Y de la misma manera, la SAN de 7 de junio de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ014638) señala que el concepto *entidades de carácter social* es equivalente a las «entidades cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza... cívica» reconocidas en el artículo 20.Uno.12 de la LIVA. Parece derivarse, por tanto, que el objeto tiene que estar limitado a los fines propios.

¹⁴ La DGT ha entendido con relación a las cooperativas sin ánimo de lucro que para poder ser calificadas como establecimiento de carácter social a efectos del IVA es necesario que «los beneficios eventualmente obtenidos se destinen al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza a las realizadas por la cooperativa, y que dicha circunstancia esté recogida en los estatutos» [Resoluciones de 12 de febrero de 2003, consulta núm. 0176-03 (*Normacef Fiscal*, NFC017371), de 13 de mayo de 2003, consulta núm. 0638-03 (*Normacef Fiscal*, NFC017719)]. Ciertamente resulta extraño que la DGT exija que en los estatutos deba recogerse tal situación para gozar de la exención cuando ni la LIVA ni la Sexta Directiva lo requieren. Para sendas normas se trata de requisito material y no formal.

«Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios».

No obstante, el propio artículo 3.4 regula dos excepciones. La primera de ellas es que no se aplicará a los supuestos regulados en el artículo 20.Uno.13 del LIVA, que recoge la exención de los servicios de carácter deportivo, ni al artículo 20.Uno.8 que hace referencia a la exención de los servicios sociales, ni tampoco a los servicios de investigación científica y desarrollo tecnológico ni a los de conservación y reparación del patrimonio histórico. Las excepciones referentes a los servicios sociales y deportivos venían ya recogidas en la Ley 30/1994 desde la modificación introducida por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre. Y, realmente, no venía sino a hacer suyo el contenido del artículo 20.Tres.3 de la LIVA, donde expresamente se señalaba que:

«Los socios, comuneros o partícipes de las Entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

*Este requisito no se aplicará cuando se trate de las prestaciones de servicios a que se refiere el apartado uno, números 8 y 13 de este artículo».*¹⁵

Lo que aquí cabe plantearse es por qué en el caso de las entidades deportivas, sociales, de investigación científica y de conservación y reparación del patrimonio histórico se excluye este requisito y no en el resto. En efecto, parece que el fundamento de la limitación radica en que si los beneficiarios son los propios representantes o familiares pueden producirse conductas fraudulentas que pervertirían el interés general al existir fines particulares. Es decir, habría un ánimo de lucro por parte de los miembros de las entidades en la medida que el beneficio lo obtienen no directamente sino indirectamente a través del servicio. Y ésta es, por ejemplo, una de las razones por las que las cooperativas no pueden acogerse a la exención del IVA [vide la STS de 23 de septiembre de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ013375) y la Resolución del TEAC de 10 de febrero de 2000 (*Normacef Fiscal*, NFJ009201)]¹⁶.

¹⁵ Repárese en que en la LIVA el grado de parentesco se limita hasta el segundo grado, y no hasta el cuarto, como exige la Ley 49/2002, y que además, no se hace mención a los patronos, sino a los socios, comuneros o partícipes, lo que parece pensar en entidades de base asociativa. Vide, sobre un estudio en profundidad del artículo 20.Tres BLÁZQUEZ LIDOY (2002, págs. 109 y ss.).

¹⁶ También la STS de 14 de junio de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ014529). No obstante, la SAN de 7 de junio de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ014638) sí admite que las cooperativas sean consideradas como un establecimiento de carácter social.

En el caso de actividades deportivas y las de carácter social tiene lógica que puedan dirigirse a los familiares o asociados ¹⁷. Es más, hasta 1991 esta prohibición alcanzaba también a los establecimientos deportivos en el IVA, lo que supuso que en muchos casos no se pudieran acoger a la exención [*vide*, entre otras, la STSJ de Aragón de 29 de mayo de 1989 (*Normacef Fiscal*, NFJ000547) y las Resoluciones del TEAC de 10 de abril de 1991 y de 4 de noviembre de 1992 (*Normacef Fiscal*, NFJ001175 y NFJ002099)]. Y para las entidades cuyos fines tienen la conservación y restauración de bienes del Patrimonio Histórico Español en la propia Ley 50/2002, de Fundaciones, se las excluye expresamente de que sus destinatarios sean generales. Por el contrario, no acabamos de entender por qué se excluye a las entidades de Investigación científica y desarrollo tecnológico. Pero, lo que tampoco comprendemos es cuál es la razón por la que no se excluyen entidades de otro tipo, como pueden ser las de carácter cultural. A nuestro juicio, lo más criticable de este precepto está, precisamente, en la falta de una razón interna que haga que un requisito se excluya para ciertos fines y no para otros.

La segunda de las excepciones al artículo 3.4 afecta a las federaciones deportivas y a los Comités Olímpicos. Las federaciones deportivas son entidades privadas, con personalidad propia, integradas por Federaciones deportivas de ámbito autonómico, Clubes deportivos, deportistas, técnicos, jueces y árbitros, etc. Por tanto, y como ha advertido PEDREIRA (2003, nota a pie 189), los destinatarios principales de las actividades de una federación van a ser siempre sus integrantes, de ahí que se las excluya de cumplir con este requisito.

e. La gratuidad de los representantes legales y de los patronos.

Mención especial merece lo referente a la gratuidad de los patronos o los representantes legales y el tratamiento diferente que existe en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En la LIVA se señala que «*Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta*».

Por su parte, en el régimen de la Ley 49/2002 se hace referencia también a la gratuidad de los representantes estatutarios aunque con ciertos matices; en primer lugar, se advierte que tienen «*el derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen*». En segundo, para las federaciones deportivas no opera ni tampoco para las asociaciones declaradas de utilidad pública cuando las cantidades satisfechas los sean

¹⁷ CAZORLA PRIETO y CORCUERA TORRES (1999, pág. 88) advertían que esta situación era muy perjudicial y de trato discriminatorio para los clubes deportivos de utilidad pública, en tanto que tienen normalmente como destinatarios de sus actividades a sus asociados o familiares, y, por tanto, la exigencia de este requisito en el campo deportivo suponía un desconocimiento de la realidad del deporte por parte del legislador. Y con relación a las actividades de carácter social, sólo basta pensar en asociaciones de asistencia social donde los destinatarios son, precisamente las personas que necesitan de esta asistencia.

con cargo a fondos públicos. En tercero, se pueden percibir prestaciones por trabajos distintos a lo que es el «desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta». Por último, la gratuidad de los patronos se extiende a los «administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe».

A nuestro juicio, entre ambas regulaciones existen diferencias, lo que supone que una misma situación permita acogerse a la Ley 49/2002 pero no a la Ley 37/1992, y viceversa. Estas disimilitudes son las siguientes:

(i) En primer lugar, se encuentra el propio concepto de representante legal. En efecto, en la LIVA se restringe este concepto al término de «presidente, patrono o representante legal». Sin embargo, en la Sexta Directiva, se hace mención a que «Deberán ser gestionados y administrados, con carácter esencialmente filantrópico» [art. 13.A.2 (a)]. El Tribunal de Luxemburgo, en Sentencia de 21 de marzo de 2002 (Asunto ZOOLOGICAL SOCIETY OF LONDON, C-267/00 (*Normacef Fiscal*, NFIJ 011965) ha señalado que la Directiva debe interpretarse en el sentido de que «se refiere únicamente a los miembros de dicho organismo que, según sus estatutos, son designados para asumir su dirección al más alto nivel, así como a otras personas que, sin que las designen los estatutos, ejercen efectivamente su dirección, en el sentido de que adoptan en última instancia las decisiones relativas a la política de dicho organismo, en especial en el ámbito económico, y ejercen funciones superiores de control» (FJ 23). A la vista de esta sentencia del Tribunal de Luxemburgo, entendemos que la norma española contraviene la Sexta Directiva. En efecto, la LIVA se limita a órganos estatutarios, mientras que la Sexta Directiva extiende el carácter filantrópico a todos los que efectivamente ejercen su control. A nuestro parecer, y con la norma laboral española, todos aquellos que cumplan con los requisitos subjetivos para celebrar un contrato de alta dirección son de quienes se debe predicar la gratuidad. Y para ser alta dirección se requieren los siguientes condicionantes de modo simultáneo: (i) que ejercite poderes inherentes a la titularidad de la empresa, es decir, que pueda realizar actos de disposición patrimonial por cuenta de la empresa, obligando a la entidad frente a terceros; (ii) que tales poderes comprometan objetivos generales; (iii) por último, que disponga de autonomía y plena responsabilidad, sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas de quien o quienes detentan originariamente la titularidad de la organización (DE VAL TENA, 2002, págs. 106 y ss). Si las notas que definen el contrato del directivo no son las de alta dirección entiendo sólo participara «de modo ocasional o marginal en la adopción de decisiones esenciales» y la gratuidad no les será exigible (FJ 25).

Ahora bien, ¿qué sucede con aquellas fundaciones donde el patronato es meramente de control y existe la figura de un director estatutario o extraestatutario con plenos poderes? Entendemos que con arreglo a la norma española podría considerarse como un establecimiento de carácter social pero no, por el contrario, si se aplica la Sexta Directiva. No obstante, es necesario recordar que la aplicabilidad directa puede ser instada por el sujeto pasivo pero no, sin embargo, por el Estado incumplidor. Es decir, en el caso del director plenipotenciario si la entidad hubiera sido reconocida como

establecimiento de carácter social podría comunicar a la Administración que ha dejado de cumplir con uno de los requisitos y, por tanto, si le interesa, no tributar como exenta. Pero, por el contrario, la Administración no podría directamente aplicar la doctrina del Tribunal de Luxemburgo, por ser un Estado incumplidor, y revocar la condición de establecimiento de carácter social ¹⁸.

Por el contrario, en la Ley 49/2002 se hace mención a los patronos, órganos de gobierno o representantes estatutarios. De esta manera, todos los directivos, incluso los que se califiquen como personal de alta dirección, podrán ser retribuidos. Por otro lado, cuando en la Ley 49/2002 se hace mención a *representante estatutario* creemos que hay que matizar su alcance; no todo representante estatutario debe ser gratuito, sino sólo el máximo órgano de representación. Por ejemplo, si en una fundación se recogen figuras como Director General, Director Gerente o apoderado general, a pesar de que sean representantes estatutarios no se les aplica la gratuidad.

(ii) La segunda de las menciones tiene que ver, precisamente, con la gratuidad. En efecto, la Sexta Directiva hace mención a que deben ser administrados «*con carácter esencialmente filantrópico*» [art. 13.A.2 (a)]. La Sentencia de 21 de marzo de 2002 (Asunto ZOOLOGICAL SOCIETY OF LONDON, C-267/00) (*Normacef Fiscal*, NFJ011965) ha advertido que «*si bien toda la gestión del organismo ha de ser ejercida por personas no retribuidas, la circunstancia de que el personal retribuido participe de modo ocasional o marginal en la adopción de decisiones esenciales o se paguen retribuciones menores o simbólicas a este personal no basta para negar a su actividad su carácter esencialmente filantrópico ni para llegar a la conclusión de que el organismo persigue fines comerciales encubiertos*» (FJ 25).

Es decir, la Sexta Directiva permite que los órganos de Dirección obtengan retribuciones menores o simbólicas.

Por su parte, la jurisprudencia española ha conocido la polémica referente a las Cajas de Ahorro que realizaban tareas sociales y donde los Consejeros recibían remuneraciones por dietas de asistencia. En dicho caso, el TEAC entendió en primera instancia que las dietas eran remuneración y contravenían la gratuidad, por lo que no cabía el reconocimiento de establecimiento de carácter social [Resoluciones de 26 de mayo y 24 de junio de 1992 (*Normacef Fiscal*, NFJ001662 y NFJ001772)]. Sin embargo, el TS en su Sentencia de 3 de mayo de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ007771), ha juzgado que al no haberse definido la gratuidad en la Ley del IVA cabe interpretar que las dietas de asis-

¹⁸ No obstante, lo cierto es que últimamente la DGT parece que acude en sus pronunciamientos a la doctrina del TJCE en contra incluso de lo dispuesto en la norma interna. Así, por ejemplo, es el caso de las operaciones vinculadas al precio, definidas en el artículo 78.Dos.3 de la LIVA y donde la DGT [(27 de mayo de 2002, consulta núm. 795-02, *Normacef Fiscal*, NFC016411)] hace una interpretación, conforme a la Sentencia OFFICE DES PRODUITS WALLONS (22 de noviembre de 2001, Asunto C-184-00) (*Normacef Fiscal*, NFJ011217), que a mi parecer va más allá de una interpretación conforme a la Sexta Directiva y realiza una interpretación *contra legem*, sustituyendo lo dispuesto por el texto legislativo (*vide* BLÁZQUEZ LIDOY, 2002, pág. 392). La imposibilidad de que la Sexta Directiva no pueda invocarse por la Administración supone que si el sujeto pasivo ha sido escrupulosamente cumplidor con el artículo 78.Dos.3 la Inspección no podrá aplicar la citada doctrina de la DGT cuando vaya en contra del citado precepto. Ahora bien, más dudas se plantean en aquellos casos donde el contribuyente no ha tomado en cuentas las subvenciones, ni en la base imponible ni en la regla de prorrateo, y la Inspección entrase a valorar ¿cabría que el contribuyente solicite en dicha fase la aplicación de la citada doctrina de la DGT conforme lo dispuesto en la Sentencia de 22 de noviembre de 2001?

tencia entregadas, conforme a las normas del Banco de España, a personas que tienen una gran responsabilidad y están sometidos a un cuadro completo de incompatibilidades no elimina el carácter gratuito de su cargo [en el mismo sentido las SSTs de 23 y 31 de enero de 2002 (*Normacef Fiscal*, NFJ011922 y NFJ011934)]¹⁹. En este sentido, la Sentencia de la AN de 30 de noviembre de 1999 (*Normacef Fiscal*, NFJ009295), reseñando al Alto Tribunal, ha resuelto que no se incumple el requisito de la gratuidad cuando «*las contraprestaciones de los cargos de administración tienen carácter indemnizatorio, cuando las mismas vengan a compensar por las pérdidas y esfuerzos realizados en favor de la entidad. Tal es el caso de autos, las remuneraciones se establecen, no en función de un trabajo profesional o como participación en beneficios, sino como compensación de las ganancias dejadas de obtener y esfuerzos realizados en la gestión de la entidad*». Ahora bien, la AN no se limita sólo a las dietas por asistencias, como hace el Tribunal Supremo.

Es decir, en la LIVA la jurisprudencia ha reconocido que en ciertos casos las cantidades que reciban los representantes es una compensación o indemnización por los menoscabos que tienen, que no elimina la gratuidad. Y esta idea, por lo menos a nuestro juicio, no es desconocida en otros ámbitos jurídicos. Así, el Tribunal Supremo, al hilo del artículo 75.4 de la Ley de Bases de Régimen Local que dispone que los miembros de las corporaciones percibirán «*indemnizaciones por los gastos efectivos ocasionados*», ha señalado que ese concepto jurídico «*comprende el resarcimiento de cualquier daño o perjuicio, tanto por el gasto realizado, como por una ganancia dejada de obtener a consecuencia del trabajo o dedicación que impida la obtención de otro ingreso durante el tiempo que se dedica al desempeño del cargo en la Corporación e, incluso, por merma de la dedicación posible a la propia actividad particular*» [SS de 18 de enero y de 10 de julio de 2000 (RJ 2000\267 y RJ 2000\9698) y de 4 de febrero de 2002 (RJ 2002\6788)]. De la misma manera, en la disposición adicional primera de la Ley de Cooperativas, Ley 27/1999, se dispone que pueden ser calificadas como sociedades cooperativas sin ánimo de lucro, y se señala que será obligatorio que conste en los estatutos «*El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones*». O, recientemente, en el ámbito del IRPF, una interesante Sentencia del TSJ de Cataluña de 8 de enero de 2003 (*Normacef Fiscal*, NFJ014313) se ha cuestionado si las retribuciones que cobran los jueces de paz tributan o no. El TSJ de Cataluña, en contra de la doctrina administrativa sentada por la DGT en la consulta de 14 de julio de 1999 (consulta núm. 1205-99) (*Normacef Fiscal*, NFC010036, ha señalado que no nos encontramos ante rentas del trabajo sino ante indemnizaciones por razón del servicio (ya que los jueces de paz no son profesionales, no están unidos laboralmente a la Administración y, además, están retribuidos escasamente) y, por consiguiente, que no tributan²⁰.

¹⁹ La legislación de Cajas de Ahorro dispone que no afectará al carácter gratuito de la gestión la asignación de dietas por asistencia de los miembros de las Juntas. GARCÍA VILLAVARDE (2001, págs. 14 y 15) advierte que las dietas no tienen una función remuneratoria por el trabajo realizado, sino meramente compensatoria, para que la actividad de los patronos al menos no les ocasione pérdidas.

²⁰ Jurídicamente parece que se aceptaría aquella tesis que entiende que los gastos reembolsables no sólo son los anticipados sino que debe entenderse el precepto de acuerdo con el artículo 1.729 y 1.101 del CC y que permitiría indemnizar al patrono por todos los daños y perjuicios causados, alcanzando incluso al lucro cesante. Vide, sobre estas teorías, SALELLES y VERDERA (1997, págs. 145 y 146).

A nuestro juicio, esta compensación por lucro cesante estaría dentro de lo que es la doctrina del Tribunal de Luxemburgo que exige que las retribuciones deben ser *menores* o *simbólicas* [Sentencia de 21 de marzo de 2002, (*Normacef Fiscal*, NFJ011965) FJ 25].

El enfoque de la Ley 49/2002 es distinto; se hace mención del «derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen». Esta mención se podría entender como una remisión en bloque a la Ley del IRPF; sólo son válidas aquellas cantidades que reciban los patronos que con arreglo a la Ley de Renta estén exentas ²¹.

Con arreglo a la normativa del IRPF, todos los gastos incurridos en el desempeño normal de sus funciones por cuenta de la entidad no lucrativa son los que tiene que soportar, como no puede ser de otra manera, la propia entidad. Cuando la entidad pone directamente a disposición de los representantes todos los medios es un gasto más donde el representante no obtiene ningún beneficio. El problema se plantea cuando el gasto es satisfecho por el representante y éste no justifica estrictamente estos gastos. En estos casos aparecen las denominadas dietas por *desplazamiento* y *manutención* que tienen naturaleza no retributiva sino indemnizatoria. Pero, naturalmente, la normativa del IRPF exige que se justifique el desplazamiento y, en caso de manutención y estancia, la salida a un municipio distinto. Pero es que, además, resulta que la DGT entiende que el régimen de las dietas exentas de gravamen no se aplica a las retribuciones de los consejeros o a los miembros de representación, porque interpreta que el artículo 8 del Reglamento, que regula las dietas exentas, sólo se aplica a las relaciones laborales donde se den las notas de *dependencia* y *alteridad* (Resolución de 22 de febrero de 2000, consulta vinculante 0015-00) (*Normacef Fiscal*, NFC010588). Y hay que recordar que el patronato es el máximo órgano de gobierno de la fundación, por lo que no existe ni dependencia ni alteridad.

De esta manera, si damos por válida la interpretación de la DGT, referencia a las dietas excluidas de gravamen del artículo 3.5 de la Ley 49/2002, sería una norma vacía de contenido. Y si tomamos como presupuesto de partida que el legislador no ha podido establecer una norma de imposible aplicación práctica, la doctrina de la DGT con relación a los órganos de dirección debe someterse a consideración, al menos con relación a los miembros del patronato que operan gratuitamente.

Podemos concluir que la Ley 49/2002 impide que se den dietas por *asistencia* y, por su puesto, que se compense el lucro cesante o se indemnice por las pérdidas sufridas. Sólo se pueden recibir cantidades por manutención o desplazamiento con arreglo a la LIRPF. Sin embargo, en el IVA la solución creemos que es la contraria ²². Es más, a nuestro parecer, la regulación de Ley 49/2002 es en este aspecto una norma carente de justificación y que parece desconocer el funcionamiento y responsabilidades de los órganos de gobierno.

²¹ Otra posible interpretación es que la referencia a la norma de renta sea de carácter cuantitativo. Los patronos tienen derecho a percibir una dieta por *asistencia* pero teniendo en consideración los límites económicos regulados en el artículo 8 de la RIRPF. Esta opción, sin embargo, carece de lógica desde el momento en que en el artículo 8 la dieta se vincula al kilometraje y la manutención en función del lugar de residencia del patrono y del lugar de la reunión, lo que impide que se trate de una dieta por asistencia, ya que sólo la podrían percibir los que residieran en un municipio distinto a aquel en el que se realizase la reunión.

²² No obstante, MARTÍN JIMÉNEZ (2003, págs. 364 y 365) entiende que el artículo 3.5 de la Ley 49/2002 se muestra conforme con la doctrina del Tribunal de Luxemburgo.

(iii) Mención especial merece el hecho de que los patronos o representantes estatutarios puedan percibir, conforme se establece en la Ley 49/2002, retribuciones de la entidad por la prestación de servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponderían como miembros del patronato²³. Cabe preguntarse, en concreto, si es posible que un patrono sea a su vez el director general o gerente de una fundación y que se le retribuya por dichos servicios. Esta cuestión se ha planteado precisamente en el caso de la Fundación César Manrique. El Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de febrero de 2004 (recurso 8809/1998), confirmando una sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de julio de 1998 (recurso 1302/1996), señala que es posible ser director general retribuido de una Fundación sin que eso afecte a la condición de patrono gratuito siempre que las funciones sean distintas. Más en concreto, la AN señala que de la prestación de servicios como director general no se puede deducir que existe una remuneración encubierta por el ejercicio de patrono. A nuestro juicio, lo que subyace en el fondo de estas sentencias es digno de loa; un patrono que gestione y dirija diariamente la fundación y se dedique en exclusividad a la misma es un profesional y, como tal debe ser remunerado. Es más, otra solución conduce generalmente a una mala gestión económica. Pero jurídicamente resulta complejo separar las funciones de director general, por las que puede ser retribuido, de las patrono, que tiene que ser gratuitas. Es más, quizás el TS y la AN deberían, precisamente, haber incidido en cuáles son las zonas secantes entre director y patrono.

(iv) Por último, resulta necesario reseñar lo referente a las retribuciones de los Administradores en las sociedades mercantiles dependientes. El artículo 3.5 *in fine* dispone que lo reseñado con relación a los representantes legales y patronos es también aplicable «a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen». Esta limitación, sin embargo, no opera en el ámbito del IVA, por lo que un administrador puede recibir una remuneración por el ejercicio de sus funciones sin que se pierda la consideración de establecimiento de carácter social²⁴.

La presente limitación en la Ley 49/2002 presenta una gran similitud con otras normas. Nos referimos, en concreto, a la Ley de incompatibilidades del personal al servicio de las Administraciones Públicas y a la regulación de las Cajas de ahorro. Así, empezando por esta última, se dispone que en la representación de la Caja por el director general o por el presidente los ingresos distintos a dietas de asistencia a Consejos de administración o similares deberán cederse a la Caja por cuya cuenta realiza dicha actividad o representación (art. 27 de la LORCA, Ley de Regulación de las Normas Básicas sobre órganos Rectores de las Cajas de Ahorro). De la misma manera, la Ley 54/1984 de Incompatibilidades del personal al servicio de las Administraciones públicas dispone que (art. 8):

«El personal incluido en el ámbito de aplicación de esta Ley que en representación del sector público pertenezca a Consejos de Administración u órganos de gobierno de Entidades o Empresas públicas o privadas, sólo podrá percibir las dietas o indemnizaciones...»

²³ Vide, al respecto, BLÁZQUEZ LIDOY (2002, págs. 117 y 118).

²⁴ Naturalmente, en el IVA opera la restricción de que los patronos o representantes no pueden tener intereses en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta (art. 20.Tres de la LIVA).

zaciones que correspondan por su asistencia a los mismos, ajustándose en su cuantía al régimen general previsto para las Administraciones Públicas. Las cantidades devengadas por cualquier otro concepto serán ingresadas directamente por la Entidad o Empresa en la Tesorería pública que corresponda».

Ahora bien, se puede observar cómo en estas leyes se distingue entre las dietas por asistencia y las contraprestaciones por realizar funciones de Administración. Sin embargo, con la Ley 49/2002 el administrador parece que ni siquiera podría cobrar las dietas de asistencia. En cualquier caso, es necesario advertir la similitud de las redacciones, sobre todo cuando se hace mención a la *representación* de la entidad. Ahora bien, mientras que en la norma de las Cajas o de Incompatibilidades queda claro que la persona *representa a la entidad*, lo que parece incidir en la idea de que en la propia entidad es el Administrador o que directamente ha sido nombrado por ésta, mientras que en la Ley 49/2002 se hace referencia a un administrador que representa a la fundación lo que conceptualmente es más complejo ²⁵.

Por otro lado, reseñar que, a nuestro juicio, el hecho de que las cantidades que perciban los administradores se reintegren a la entidad que representan presenta ciertas dificultades. Así, en el ámbito del IVA cabe plantearse si esas cantidades devengan o no IVA. En efecto, en la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2002 se ha señalado que cuando una sociedad actúa como miembro del Consejo de administración de otra sociedad esta actuación debe calificarse como prestación de servicios sujeta al IVA y, por tanto, que devenga IVA. De esta manera, la cantidad que se reintegre a la entidad no lucrativa podría llevar aparejado IVA ²⁶. Y, por otro lado, está la calificación en el Impuesto sobre Sociedades. Desde luego, para la sociedad mercantil el gasto ocasionado tendría la naturaleza de sueldo del administrador y como tal debería ser deducible. Ahora bien, desde el punto de vista de la entidad no lucrativa la situación no aparece clara, pues las retribuciones de los administradores no parecen integrar ninguna de las categorías de renta exentas del artículo 6 de la Ley 49/2002. No es una donación, pues no existe ánimo de liberalidad, sino una imposición legal. Y tampoco se podría calificar como una renta derivada del patrimonio mobiliario, pues la razón de

²⁵ Vide, al respecto, PEDREIRA MENÉNDEZ (2003, pág. 114).

²⁶ El TEAC ha mantenido esta postura en Resolución de 21 de enero de 2002 y en dos Resoluciones de 11 de septiembre de 2002. En estas últimas se afirma que «El acuerdo inspector recoge el criterio manifestado sobre esta materia por la Dirección General de Tributos en consulta de fecha 12 de junio de 1998, en la que el Centro Directivo señala que ante las dudas surgidas en la materia, la Administración española ha consultado la opinión de la Comisión Europea y de los demás Estados miembros de la Comunidad Europea en relación con esta cuestión, comprobándose que la opinión unánime de estos últimos, respaldada por la Comisión, es que cuando una sociedad mercantil actúa como miembro del Consejo de Administración de otra sociedad distinta, dicha actuación debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA. Por otra parte, hay que señalar que el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, en su sentencia de 20 de junio de 1991 (asunto C-60/90), ha señalado que no tiene la consideración de sujeto pasivo del IVA una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio.

No resulta de aplicación la jurisprudencia citada a la sociedad mercantil consultante ya que ésta, al actuar como miembro del Consejo de Administración de otras sociedades, interviene en la gestión de las mismas. Por lo tanto, de acuerdo con los preceptos antes mencionados de la Ley 37/1992 y con las consideraciones que anteceden, este Centro directivo entiende que la actuación de la consultante, sociedad mercantil, como miembro del Consejo de Administración de otras sociedades, debe calificarse como prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA, debiendo repercutir dicho tributo al tipo impositivo general que, de acuerdo con el artículo 90, uno, de la Ley 37/1992, es del 16 por 100».

ser de la renta no está en la retribución de los fondos propios (la sociedad dependiente puede estar en pérdidas) sino en el pago de rentas por la gestión. Es más, y al menos con el actual plan contable (RD 776/1998), desconocemos cómo serían contabilizadas estas cantidades en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad no lucrativa.

A mi juicio, el legislador debía haber abordado esta cuestión de una forma expresa. No obstante, creemos que esas rentas reintegradas a la entidad no lucrativa no tributan. En primer lugar, porque carecería totalmente de lógica que una obligación legal que tiene como finalidad la de evitar menoscabos patrimoniales de las entidades no lucrativas supusiera un ingreso gravable en la propia entidad no lucrativa. Pero, sobre todo, porque el artículo 8 de la Ley parece impedirlo. En efecto, el artículo 8.1 de la Ley 49/2002 dispone que «*En la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas*»; y la cantidad que recibe la entidad no lucrativa no trae causa del ejercicio de una actividad económica sino del cumplimiento de una norma legal.

(v) La gratuidad de los patronos y representantes de las entidades no lucrativas tiene su razón de ser en evitar que el patrimonio de estas entidades pase a manos de los mismos vía retribución, ya que podría existir entonces un ánimo de lucro indirecto. Ahora bien, a diferencia de lo que va a suceder en las entidades no lucrativas los representantes de las federaciones deportivas y de los Comités Olímpicos no van a estar afectados por esta limitación. Esta situación estaba ya recogida en la propia Ley del IVA, donde las federaciones deportivas y los Comités olímpicos estaban exentos desde un primer momento, sin que fuera necesario el reconocimiento de entidad de carácter social y sin que fueran exigibles los requisitos del artículo 20.Tres. Ahora bien, con independencia de que esta excepción esté tolerada en la Ley 49/2002 creemos que en la LIVA podría contravenir la Sexta Directiva. En efecto, la Sexta Directiva permite a los Estados condicionar la aplicación de ciertas exenciones, entre las que está la referente al deporte, a una serie de requisitos. Y, entre ellos está la obligación de ser administrados «*con carácter esencialmente filantrópico*» [art. 13.A.2 (a)] sólo siendo permitidas las retribuciones menores o simbólicas. No obstante, el artículo 13.A.2(a) no aplica estos requisitos a aquellos organismos que sean de *Derecho público*. Es decir, sólo si consideramos que las federaciones deportivas y los Comités olímpicos son organismos de Derecho público no les sería exigibles la gratuidad. En otro caso, el principio de neutralidad proscibiría este trato de favor. Pues bien, a nuestro parecer ni las federaciones deportivas ni los Comités olímpicos pueden ser considerados organismos de Derecho público. En efecto, el TJCE ha señalado, a la hora de estudiar la no sujeción de las actividades de los organismos de Derecho público del artículo 4.5 de la Sexta Directiva, que tres son los requisitos que deben verificarse; (i) Uno de carácter formal, que exige la existencia de un organismo de Derecho Público; (ii) El segundo de índole material, que exige que se trate de la realización de actividades en su condición de autoridad pública, lo que supone que son funciones que realizan en el ámbito del régimen jurídico que le son propios, es decir, de Derecho público; (iii) Incluso verificándose los dos requisitos anteriores no opera la no sujeción si se trata de actividades que desarrollen en las mismas condiciones jurídicas que los operadores económicos privados ²⁷.

²⁷ Vide las Sentencias del TJCE de 17 de octubre de 1989 (Asuntos acumulados 231/87 y 129/88) (*Normacef Fiscal*, NFJ000621), 15 de mayo de 1990 (Asunto C-4/89) (*Normacef Fiscal*, NFJ000812), de 25 de julio de 1991 (C-60/90) (*Normacef Fiscal*, NFJ001310), de 6 de febrero de 1997 (C-247/95) (*Normacef Fiscal*, NFJ 005198), tres sentencias de 12 de septiembre de 2000 (Asunto C- 359/97, Asunto C-408/97 y Asunto C-276/97) (*Normacef Fiscal*, NFJ009509, NFJ009515 y NFJ010198) y de 14 de diciembre de 2000 (Asunto C-446/98) (*Normacef Fiscal*, NFJ009815).

Y, a nuestro parecer, una federación deportiva o el Comité olímpico no cumple con dichos requisitos. En efecto, en estas entidades lo privado y lo público conviven y se puede mantener que las federaciones deportivas no son administraciones públicas sino entes *privados* que participan de la naturaleza de las administraciones públicas. De hecho, ni siquiera el legislador estatal califica a las federaciones como corporaciones de Derecho público²⁸. Y precisamente esta parte privada es la que impide, a nuestro parecer, que se cumplan con los estrictos requisitos que el TJCE exige.

Es decir, a nuestro parecer, si los altos Directivos de las federaciones deportivas y de los Comités olímpicos son retribuidos no deberían poder acogerse a la exención en el IVA.

(vi) La Ley 49/2002 también permite que los representantes de las asociaciones declaradas de utilidad pública perciban contraprestaciones en la medida en que el artículo 32.1 c) de la Ley Orgánica de Asociaciones ha reconocido que los miembros de los órganos de representación perciban retribuciones siempre que no sean a cargo de subvenciones o fondos públicos. A nuestro parecer, en el IVA, si los representantes legales reciben una contraprestación no podrían acogerse a las exenciones del IVA porque, precisamente, no se cumplen con el requisito de gratuidad.

2. LOS CONVENIOS DE COLABORACIÓN Y EL IVA

La única mención que en toda la Ley 49/2002 existe con referencia al IVA se encuentra, precisamente, con relación a los convenios de colaboración. En estos convenios, a cambio de una ayuda económica, las entidades no lucrativas se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. El hecho de encontrarnos ante un retorno testimonial hizo, bajo la anterior normativa, cuestionarse si devengaban o no IVA. Tras una primera doctrina titubeante, la DGT se decantó finalmente por señalar que los convenios de colaboración no devengaban IVA. Y la nueva Ley ha sancionado en el texto legal dicha doctrina²⁹.

El artículo 25 de la Ley 49/2002 señala que la difusión de la participación del colaborador «*no constituye una prestación de servicios*» pero, a su vez, tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades para el colaborador. A nuestro parecer, esta construcción sólo es posible someterla a cierta lógica bajo la premisa de que a los efectos del IVA se asimila a una donación, ya que se señala que no se realiza el hecho imponible, y también como donación se califica en el Impuesto sobre Sociedades. De esta manera, en el Impuesto sobre Sociedades no sería fiscalmente deducible por mor del artículo 14.1(e) del TRLIS y sólo lo es porque, como excepción, el apartado 2 del artículo 25 de la Ley 49/2002 dispone que es deducible fiscalmente. Jurídicamente, por tanto, el artículo 25 de la Ley ha venido a calificar los convenios de colaboración como donaciones modales.

²⁸ Sobre la difícil naturaleza jurídica de las federaciones deportivas *vide* GAMERO CASADO (2002, págs. 25 y ss.).

²⁹ Los convenios de colaboración y el contrato de patrocinio y su régimen en el IVA lo hemos estudiado en BLÁZQUEZ LIDOY (2002, págs. 53 y ss.).

Es más, creemos que la figura del convenio de colaboración no es exclusiva de las entidades acogidas a la Ley 49/2002. Cualquier entidad que persiga fines de interés general podrá utilizar estos convenios y aplicar el régimen correspondiente a las donaciones. Por tanto, si se celebrara por una entidad sin ánimo de lucro no sometida a la Ley 49/2002 el convenio no estaría sujeto al IVA, ni sería gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades del colaborador, ni tampoco tributaria en la entidad no lucrativa por ser una donación. Es decir, la diferencia de celebrar el convenio con una entidad no sometida a la Ley 49/2002 está en el mecenazgo, que no tendrá derecho al gasto deducible³⁰. No obstante, parece que la DGT se manifiesta en contra en sus Resoluciones de 3 de diciembre de 2003 (consulta núm. 2057-03) (*Normacef Fiscal*, NFC018827) y de 30 de abril de 2004 (consulta núm. 1140-04).

Por su parte, frente al convenio de colaboración en actividades de interés general, la otra opción de que disponen las entidades no lucrativas para financiar actividades es el contrato de patrocinio. El artículo 24 de la Ley 34/1998 dispone que «*El contrato de patrocinio publicitario es aquel por el que el patrocinado, a cambio de una ayuda económica para la realización de su actividad deportiva, benéfica, cultural, científica o de otra índole, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador. El contrato de patrocinio publicitario se regirá por las normas del contrato de difusión publicitaria en cuanto le sean aplicables*». Pero, en cualquier caso, se trata de una prestación de servicios a todos los efectos, pues, como se señala en el párrafo 2 del artículo 24, se le aplican las normas del contrato publicitario. Por tanto, a los efectos del IVA, es una prestación de servicios que devenga dicho impuesto. Para la sociedad patrocinadora será gasto deducible sin límite [el art. 14.1(e) del TRLIS señala que son gastos deducibles los realizados para promocionar directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios]. Es decir, en el contrato de patrocinio publicitario, donde convive el carácter remuneratorio con la voluntad benefactora, prima el carácter retributivo a los efectos tributarios. Ahora bien, como novedad en la Ley 49/2002 tampoco se ha dispuesto que las rentas obtenidas por la entidad no lucrativa en concepto de patrocinio están exentas [art. 6.1(a)].

Por tanto, si una entidad está acogida al régimen fiscal privilegiado de la nueva Ley la única diferencia entre acordar un patrocinio o un convenio de colaboración está en el IVA. De esta manera, si el patrocinador tiene pleno derecho a la deducción, le será indiferente el patrocinar o colaborar (descontando el posible efecto financiero de tener que adelantar el impuesto). Es más, para la

³⁰ CASANELLAS (2003, pág. 204), por el contrario, afirma que el convenio de colaboración sólo se puede celebrar con una entidad acogida a la Ley 49/2002 y que los convenios suscritos por entidades no acogidas a esta normativa deben calificarse como actuaciones de patrocinio publicitario. A nuestro juicio, sin embargo, esta postura no resulta acertada. En primer lugar, porque la propia autora hace mención a que los patrocinios publicitarios se distinguen de los convenios de colaboración por la finalidad perseguida y la naturaleza jurídica del contrato. Creemos que si un convenio de colaboración tiene unas notas diferenciadoras objetivas su calificación jurídica no puede mutarse a la de patrocinio publicitario por el hecho de que la entidad no lucrativa se acoja o no al régimen de la Ley 49/2002. Es más, pensemos en aquellas entidades que creen que están en el régimen de la Ley 49/2002 y la Inspección les excluye del régimen por incumplir alguno de los requisitos del artículo 3; a partir de ese momento ¿los convenios firmados pasan a ser contratos de patrocinio? En segundo lugar, en el IVA, impuesto armonizado, el sistema no permite calificar un contrato en función de un destinatario; el convenio de colaboración no devenga IVA porque se ha asimilado a una donación, y el régimen jurídico de las donaciones no depende del régimen tributario del destinatario.

entidad no lucrativa será incluso más beneficioso trabajar con IVA para poder deducirse los IVA soportados o, en su caso, aumentar el porcentaje de prorrata ³¹. Si, por el contrario, no tiene pleno derecho a la deducción, como ocurre con aquellas entidades no lucrativas que colaboran en las actividades de las más pequeñas (como la obra social de las cajas de ahorro), es preferible acudir al convenio de colaboración en tanto que suponga una mayor aportación. Es decir, si para el patrocinador/colaborador el IVA es un coste la entidad realizará sus opciones económicas tomando en consideración el IVA; de esta manera, si están dispuestos a perder en total la cantidad de 1.000 unidades (IVA incluido) a la entidad no lucrativa le interesará que sea un contrato de patrocinio, en la medida que recibirán íntegramente las 1.000 unidades.

Sólo nos resta hacer una matización. Se parte de la base que el convenio de colaboración no devenga IVA. Sin embargo, es necesario matizar que lo que no devenga IVA es el servicio de difusión de la participación del colaborador a cambio de una contraprestación económica. Ahora bien, el problema estará en aquellos casos donde el colaborador no entregue dinero, sino una prestación de servicios o un bien. En efecto, imaginemos que una entidad cede su local para unas jornadas y, a cambio, la fundación difunde su colaboración. A nuestro parecer se podría considerar que nos encontramos ante un convenio de colaboración ³²; por tanto, para el colaborador todos los gastos de la cesión del local son deducibles, para la fundación no es ingreso computable (realmente las prestaciones de servicios gratuitas no son nunca ingreso computable en la medida en que no implican un apunte en contabilidad), la difusión que haga la fundación no devenga IVA. Sin embargo, la cesión gratuita del local por parte del mecenas sí. Se trata de un supuesto de autoconsumo. Y ese IVA es repercutible a la fundación (*vide* BLÁZQUEZ LIDOY, 2002, págs. 48 y ss).

No obstante de lo hasta ahora dicho creemos necesario hacer un valoración de la no sujeción al IVA desde el punto de vista de la Sexta Directiva. En efecto, no hay que olvidar que el TJCE ha señalado en su Sentencia de 17 de noviembre de 1993 [Asunto C-68/92 (*Normacef Fiscal*, NFJ003197)] que el «concepto de "prestaciones de publicidad" es un concepto comunitario, que debe ser objeto de interpretación uniforme, a fin de evitar las situaciones de doble imposición o de no imposición que pudieran resultar de interpretaciones divergentes». Y este concepto de prestación de publicidad se ha definido de una manera amplia, que da cabida a las entidades que no sean de publicidad y que alcanza incluso a los servicios de promoción ³³. De esta manera, sólo en aquellos casos donde el

³¹ CASANELLAS (2003, pág. 220) entiende, por el contrario, que el convenio de colaboración presenta la ventaja adicional de que la aportación recibida quedará íntegramente a su disposición mientras que en el contrato de patrocinio deberá restar el IVA.

³² La propia DGT ha reconocido que en los convenios de colaboración la aportación puede hacerse no sólo en dinero sino también en especie o con prestaciones de servicios (Resolución de 13 de octubre de 2004, consulta vinculante núm. 0186-04).

³³ Se señala en la Sentencia de 17 de noviembre de 1993 (Asunto C-68/92) (*Normacef Fiscal*, NFJ003197) que «será suficiente con que una operación de promoción, como la venta de mercancías a precio reducido, la distribución a los consumidores de bienes muebles corporales vendidos al destinatario por una agencia de publicidad, la prestación de servicios a precio reducido o gratuitamente, o la organización de un cóctel o de un banquete, implique la transmisión de un mensaje destinado a informar al público acerca de la existencia y cualidades del producto o servicio que sea objeto de la referida operación de promoción, a fin de incrementar sus ventas, para que se la pueda calificar de prestación de publicidad en el sentido de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Sexta Directiva».

retorno testimonial que reciba el mecenas pueda no tener significación como contraprestación cabe aplicar no sujeción al IVA³⁴. Si, por el contrario, la difusión pasa de ese mero retorno testimonial la Sexta Directiva exige que tribute por este impuesto. Es decir, con independencia de que no se pueda considerar como donación a los efectos de la Ley 49/2002, en la LIVA el tratamiento, conforme a la Sexta Directiva, debería ser otro³⁵.

3. EXENCIONES EN LA LEY 49/2002 Y LAS EXENCIONES DE LA LIVA

Una de las novedades más importantes de la Ley 49/2002 ha sido la confección de una lista cerrada de actividades exentas siempre y cuando coincidan con los fines de las entidades no lucrativas. Y, precisamente, uno de los aspectos fundamentales del nuevo artículo 7 de la Ley 49/2002 es la proximidad que tiene en los términos y conceptos empleados por la Ley del IVA. Se puede ver cómo el artículo 7 emplea conceptos tales como *prestación de servicios*, como algo distinto de la *entrega de bienes*, distinción que hasta ahora sólo operaba en el IVA porque el régimen jurídico de ambos era distinto (exenciones, lugar de realización del hecho imponible, devengo, operaciones intracomunitarias, régimen de deducción y de regularización, etc.).

Pero en especial resulta llamativa la relación del artículo 7 con las propias exenciones del IVA. Así, los servicios médicos, educación, servicios sociales, conferencias, deporte y las actividades de espectáculos están íntimamente relacionados con las exenciones reguladas en el IVA³⁶.

En efecto, muchos de sus conceptos son extraídos de esta norma lo que hace necesario que nos planteemos si es posible que las interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales que de la LIVA se realicen son o no extrapolables al mismo concepto que en la Ley 49/2002 se empleen. Hay que tener en consideración que la doctrina, resoluciones administrativas y la jurisprudencia que sobre el IVA existen hace que nos encontremos ante un *corpus iuris* consolidado. Se trata, por tanto, de aceptar o no un concepto unívoco para el ordenamiento. Y, a mi juicio, la respuesta debe ser negativa en la medida en que los métodos de interpretación no son los mismos. En efecto, las exenciones en el

³⁴ De la misma forma que están no sujetas las entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable (art. 7.2 de la LIVA) o las entregas de objetos publicitarios a un mismo destinatario por importe inferior a 90,15 € (art. 7.4 de la LIVA) o como en el caso del artículo 4.5 de la Sexta Directiva donde se establece la no sujeción de ciertas actividades de los entes públicos cuando el volumen de las mismas sea insignificante.

³⁵ Por otro lado, es necesario hacer referencia a la doctrina sentada por la DGT en su Resolución de 13 de abril de 2004 (Consulta núm. 0939-04) (*Normacef Fiscal*, NFC019305), basada en un informe de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas de 11 de marzo de 2004. En dicha Resolución se llega a la conclusión de que la cesión de la marca de una fundación a una empresa para que ésta pueda utilizar dicho logo en sus campañas de publicidad a cambio de una determinada cantidad es un convenio de colaboración que no devenga IVA porque la ayuda del colaborador no pierde su carácter esencialmente gratuito. A nuestro parecer, desde el punto de vista del IVA, nos encontramos ante una cesión de marca y, como tal, devenga IVA.

³⁶ PEDREIRA (2003, pág. 156) advierte que el sistema de interrelacionar los beneficios fiscales aplicables a las entidades sin fines lucrativos en IVA e Impuesto sobre Sociedades se aplica en otros ordenamientos como el francés.

IVA son conceptos autónomos de Derecho comunitario y que conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo deben ser interpretados de forma estricta³⁷. A esto hay que añadir que en la LIVA, prima, ante todo, un principio de neutralidad que da lugar a interpretaciones casi económicas y que no deben operar de la misma manera en el Impuesto sobre Sociedades³⁸. Así en la STJCE de 6 de noviembre de 2003 (DORNIER, C-45/01) (*Normacef Fiscal*, NFJ015620) se señala que si bien en las exenciones por asistencia sanitaria se conceden a los Estados miembros la facultad de apreciar qué establecimientos o qué profesiones sanitarias pueden acogerse a la exención esto no impide a los particulares que, según indicios objetivos, realicen las prestaciones de interés general a las que se refieren dichas exenciones, invocar directamente las disposiciones de la Sexta Directiva contra cualquier disposición nacional que no sea conforme a esta Directiva. De esta manera, por ejemplo, se señala que a los efectos del IVA no es válida la limitación impuesta por el Estado de que las prestaciones se realicen bajo supervisión médica. Sin embargo, en otros ámbitos fuera del IVA sería perfectamente válido.

Por tanto, ni la jurisprudencia ni la doctrina administrativa del IVA deben ser automáticamente extrapolables al IS. Esto no es óbice para que el acervo que en el IVA se tenga suponga un punto de referencia muy importante a la hora de hacer frente al contenido de las exenciones del artículo 7, pero sin perder de vista que en ciertos casos pueden separarse. Así, por poner un ejemplo, cabe hacer referencia a la exención por «*organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales...*» (art. 7.5 de la Ley 49/2002 y art. 20.Uno.14 de la LIVA). En la STJCE de 3 de abril de 2003 (Asunto MATTHIAS HOFFMANN, C-144/00) (*Normacef Fiscal*, NFJ014000) implícitamente se reconoce que la exención cultural no afecta sólo a las cantidades que obtiene el *organizador* del concierto (cobro de la entrada), sino que alcanza a la contraprestación satisfecha por el organizador al solista. Es decir, la exención no opera en el último eslabón de la cadena, sino también en el intermedio, de tal manera que también las entidades que realizan actividades de *representación* podrían estar exentas. ¿Esta interpretación, basada en el principio de neutralidad en el IVA, se aplica en el Impuesto sobre Sociedades? A nuestro parecer no. Otro ejemplo estaría en el concepto de minusválido. El artículo 7.1 d) de la Ley 49/2002 excluye de tributación las actividades de personas con discapacidad. El problema es definir cuándo una persona está discapacitada. Una primera opción es limitarse a los discapacitados que estén reconocidos como tales en el ordenamiento español, es decir, deben tener un porcentaje acreditado mínimo del 33 por 100 (art. 67 del RIRPF o art. 2 de la Ley 41/2003). Otra opción sería acudir a un concepto vulgar, que es el que a nuestro parecer se define en el IVA. Así, con relación al término minusválido, el TSJ de Andalucía ha entendido en Sentencia de 1 de junio de 1998 (JT 1998\1226) que no hay que acudir al concepto jurídico del mismo sino al concepto usual, donde no se puede medir por porcentaje sino por la dificultad de desenvolvimiento en sus movimientos, que las diferencian de aquellas otras personas que las llegan a realizar sin impe-

³⁷ Por ejemplo, en la STJCE de 27 de noviembre de 2003 (C-497/01) (*Normacef Fiscal*, NFJ015629) se señala que las exigencias de la aplicación uniforme del Derecho comunitario como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición del Derecho comunitario que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad, que debe realizarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo perseguido por la normativa de que se trate.

³⁸ Éste es un tema que ya hemos tratado en otro lugar. Vide BLÁZQUEZ LIDOY (2002, *passim*).

dimento alguno. Y de la misma manera, en la Propuesta de Directiva del Consejo para modificar los tipos reducidos en el IVA [COM(2003) 397] se señala que con relación al tipo reducido de la categoría 4 del Anexo H el concepto de minusvalía es lo suficientemente amplio como para cubrir igualmente las enfermedades graves o de larga duración. De esta manera, por ejemplo, la asistencia a una persona con discapacidad temporal, como podría ser un convaleciente de una operación, estaría exenta³⁹. Pues bien, a nuestro parecer el concepto de minusválido que debe emplearse en la Ley 49/2002 es el definido legalmente en el ordenamiento español mientras que en el IVA se debe acudir a su significado vulgar.

Analizar las exenciones del artículo 7 de la Ley 49/2002 y de las exenciones del artículo 20.Uno de la LIVA excede en mucho de las pretensiones de este trabajo⁴⁰.

4. EL CONCEPTO DE ACTIVIDADES ACCESORIAS O AUXILIARES DEL ARTÍCULO 7.11 DE LA LEY 49/2002 Y SU VINCULACIÓN CON EL IVA

En el artículo 7.11 de la Ley 49/2002 se ha dispuesto que estarán exentos:

«Explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad»

En este precepto no se ha venido a definir qué son actividades auxiliares o complementarias. Sin embargo, el IVA quizás pueda ser un punto de apoyo para poder solventar esta situación.

(i) En primer lugar, en el IVA se hace mención a términos como actividades *accesorias o directamente relacionadas*. En efecto, cuando la Sexta Directiva determina la exención de determinadas prestaciones de servicios extiende la misma a las entregas de bienes *directamente relacionadas* con las mismas. Así lo hace con relación a los servicios sanitarios, sociales, culturales o con la educación (art. 13.A.1). A estos efectos, el Tribunal de Luxemburgo ha identificado el concepto *directa-*

³⁹ Sobre el concepto de discapacidad puede verse RAFAEL DE LORENZO (2003, págs. 75-77).

⁴⁰ El examen detallado de esta cuestión se puede consultar en otro trabajo nuestro [BLÁZQUEZ LIDOY, A., «El Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fin de lucro privilegiadas» en AA.VV., *Estudios y comentarios sobre las Leyes de Fundaciones y Mecenazgo. Estudio de la Nueva legislación*, (dirigido por RAFAEL DE LORENZO y MIGUEL CRUZ), en prensa].

mente relacionados con actividades estrechamente vinculadas⁴¹. Y en la STJCE de 6 de noviembre de 2003 (DORNIER, C- 45/01) (*Normacef Fiscal*, NFJ015620) se ha señalado que en la medida en que una prestación no reviste un carácter *accesorio* respecto a la asistencia sanitaria, ya que son un fin en sí mismas y no como un medio para que los destinatarios disfruten en mejores condiciones de otras prestaciones, no pueden calificarse como prestaciones directamente relacionadas.

(ii) En segundo lugar, no hay que olvidar que en todos aquellos casos donde en una operación y por precio único se incluyeran junto con los servicios principales exentos entregas de bienes que sean *accesorias* a las mismas habrá que entender que a efectos del régimen del IVA existe sólo una operación y que debe tributar en función de la prestación principal (art. 79.dos pfo. 2 de la LIVA). En este sentido, parece que habrá de entenderse por *accesoria* toda prestación o entrega que no se considere un fin en sí mismo sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones el servicio principal⁴².

⁴¹ A efectos de cómo interpretar el concepto de entregas *directamente relacionadas* con las prestaciones de asistencia sanitaria parece que el TJCE entiende que cuando la entrega esté *estrechamente vinculada* a la actividad sanitaria alcanzará también la exención a la misma [Sentencia de 11 de enero de 2001 (Asunto C-76/99) (*Normacef Fiscal*, NFJ010306)]. En las Conclusiones del Abogado General del TJCE POIARES MADURO presentadas el 18 de mayo de 2004 (Asunto BBL, C-8/03) se analiza la exención de la *gestión* de los fondos comunes de inversión y entiende que puede ampliarse la exención a todas las operaciones *directamente vinculadas* al sistema de gestión del fondo de inversión y no limitarse a la mera toma de decisiones. De esta manera, debe restringirse a las operaciones *estrechamente vinculadas*, a aquellos servicios *indisociables* a las operaciones exentas. Por el contrario, los servicios *fácilmente disociables* de la gestión del fondo deben considerarse sujetos al IVA.

⁴² El TJCE en la Sentencia de 25 de febrero de 1999 (Asunto C-349/96) (*Normacef Fiscal*, NFJ007331) ha señalado «*cuáles son los criterios adecuados para decidir, en materia de IVA, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente. 27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos. 28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate. 29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única. 30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el trato fiscal que la prestación principal. Una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24). 31. En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias descritas en los apartados 7 a 10 de la presente sentencia se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas, a saber, una prestación de seguro y una prestación de servicio de registro de tarjetas, entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible (véase, en este sentido, la sentencia Madgett y Baldwin, antes citada, apartados 45 y 46)».*

(iii) En tercer lugar, también existe otra referencia a las actividades accesorias dentro de los denominados sectores diferenciados [art. 9.Uno c) de la LIVA]. En efecto, la aplicación de los sectores diferenciados, además de exigir que las actividades económicas tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, requiere que la actividad secundaria no sea considerada como *accesoria* de la principal; y para que sea accesorio se exige que contribuya a la realización de la actividad principal. Esta contribución parece que habrá que entenderse desde la perspectiva de la producción y no de la financiación. Es decir, si una entidad sin ánimo de lucro presta servicios jurídicos a terceras personas para conseguir financiar su actividad social a pesar de que contribuya en sentido económico no lo hace en sentido productivo. Así, en los sectores diferenciados del IVA se ha considerado una actividad accesorio por la DGT la realización de estudios de solvencia de los asegurados respecto de la actividad de seguros [Resolución vinculante de 7 de julio de 1986 (BOE 4/7/1986)] o la edición y venta de libros a los propios alumnos respecto de la actividad de enseñanza [Resolución vinculante de 31 de marzo de 1987 (BOE 28/04/1987)].

(iv) El artículo 13.A.2(b) de la Sexta Directiva, que es de aplicación directa, determina que las prestaciones de servicios y las entregas de bienes de interés general estarán excluidas del beneficio de la exención cuando «*no fueran indispensables para la realización de las operaciones exentas*». Es decir, lo único que está exento en las prestaciones de servicios sanitarios, deportivos, culturales, sociales, de asistencia a la juventud, etc., son las prestaciones de servicios indispensables.

(v) También se hace relación a las operaciones accesorias en el artículo 19.2 de la Sexta Directiva. Así, a los efectos de excluir de la regla de prorrata las operaciones accesorias inmobiliarias, o financieras, o las enumeradas en el artículo 13.B.(d), siempre que se trate de operaciones *accesorias* y no principales. Y el TJCE entiende (Sentencia de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01) (*Normacef Fiscal*, NFJ016398) que nos encontramos ante operaciones accesorias cuando estas operaciones supongan una utilización muy limitada de bienes o de servicios por los que deba soportarse IVA, con independencia de cuál sea la magnitud de los ingresos generados ⁴³.

5. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES; SU SIMILITUD CON LA REGLA DE PRORRATA

El artículo 8 de la Ley 49/2002 regula la determinación de la base imponible para las explotaciones económicas que tributan. Con la actual normativa, son deducibles, dejando al margen las amortizaciones, «*los gastos exclusivamente imputables*» a las explotaciones económicas no exen-

⁴³ Para el Abogado General LÉGER, en sus conclusiones, de 12 de septiembre de 2002 (C-77/01), las operaciones accesorias del artículo 19.2 de la Sexta Directiva deben entenderse en un doble sentido. En primer lugar, de forma negativa: cuando no sea una prolongación directa permanente y necesaria de una actividad sujeta al impuesto. En segundo lugar, el término accesorio, desde un punto de vista literal, significa lo que acompaña o sucede a lo principal o lo que está subordinado a lo esencial. Y aplicado a la Sexta Directiva accesorias significaría que las operaciones de que se tratan no están directamente incluidas en la actividad económica principal de sujeto pasivo pero que tienen una estrecha relación con ella, y que no debe ser más importante que la actividad principal. Es decir, tiene que cumplir dos requisitos acumulativos; de carácter cualitativo, como la existencia de cierta relación con la actividad principal y de carácter cuantitativo, que dichas operaciones no sean más importantes que aquéllas.

tas, y «*los gastos parcialmente imputables*» lo serán en función de un criterio objetivo, determinado por el porcentaje resultante de dividir los ingresos de la explotación económica que tributa entre el total de ingresos. Y este sistema recuerda, quizás demasiado, a la prorrata especial que se emplea en la normativa del IVA para determinar el IVA soportado deducible (art. 106). Sin embargo, en el IVA este sistema general tiene normas específicas para ciertos supuestos.

En primer lugar, es necesario reseñar el sistema de los sectores diferenciados. En efecto imaginemos que una entidad no lucrativa realice dos actividades distintas, una explotación que tributa y otra explotación donde las rentas sólo estén exentas en parte. Por poner un ejemplo, realiza venta de juguetes y representaciones de teatro. Y en esta última actividad realiza actividades exentas –organización– y no exentas –representación por cuenta de terceros–. En dicho caso, los gastos comunes a las actividades exentas y no exentas del teatro no se prorratan, con la Ley 49/2002, entre los ingresos de la propia actividad, que sería quizás lo lógico, sino que hay que tomar en consideración los ingresos de otra actividad que nada tiene que ver. En este sentido, y aunque sea a los efectos de otro tributo, un ejemplo adecuado para solventar esta problemática está en lo que son los sectores diferenciados en el IVA, que tiene como elemento caracterizador que será obligatorio para cada sector diferenciado su propio régimen de deducciones, como si de dos empresas separadas se tratara (art. 101 de la LIVA). De esta manera, todos los IVA soportados para cada actividad en concreto serán deducibles en función del régimen de deducción de dicha actividad. En nuestro caso, el IVA soportado por las operaciones exclusivamente afectas a la actividad de teatro sería deducible en función de las actividades exentas y sujetas relacionadas con el propio teatro.

En segundo lugar, en el IVA, para determinar el porcentaje de IVA soportado deducible se divide, de la misma manera que en la Ley 49/2002, los ingresos de la explotación económica que tributa entre el total de ingresos. No obstante, en el IVA se eliminan aquellos elementos que puedan distorsionar el resultado a diferencia de lo que sucede en el Impuesto sobre Sociedades⁴⁴. Así, el artículo 104.Tres de la LIVA excluye las entregas de bienes de inversión que el sujeto haya empleado en su actividad económica y el importe de las operaciones inmobiliarias. La solución del IVA parece lógica y correcta. La de la Ley 49/2002 se nos presenta carente de justificación. En efecto, que el porcentaje de gastos deducibles de una explotación económica dependa de los intereses, dividendos o beneficios por explotaciones económicas carece a nuestro parecer de justificación, pues son magnitudes que no parece que deban afectar al importe del gasto deducible.

Pero, dejando al margen esta cuestión, el hecho de que sean los ingresos el elemento que se tome en consideración tanto en el IVA como en la Ley 49/2002 supone acudir a un criterio equivocado. En efecto, en las entidades no lucrativas el término de comparación no debería ser los *ingre-*

⁴⁴ Así, en la Sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 29 de abril de 2004 (Asunto EMD, C-77/01) (*Normacef Fiscal*, NFJ016398) se advierte que la no inclusión de determinadas operaciones accesorias en el denominador de la prorrata tiene por objeto neutralizar los efectos negativos que para el sujeto pasivo tiene dicha consecuencia inherente referida al cálculo, para evitar que estas operaciones lo falseen y garantizar así el objetivo de neutralidad que el sistema común de IVA persigue. Y en este sentido hay ciertos resultados, como los derivados de las operaciones financieras, que no implican ningún empleo de bienes o servicios por los que debe pagarse el IVA, o por lo menos, sólo implican una utilización muy limitada de estos bienes o servicios, por lo que su inclusión en la regla de prorrata falsearía el cálculo de la deducción.

nos sino, a nuestro juicio, los *costes*. Hay que pensar que en muchos casos estas entidades operan por precios inferiores de mercado o incluso al coste y cubren ese diferencial por medio de otros ingresos. Es el caso de aquellas entidades que realizan dos explotaciones económicas, una ajena a su actividad y otra exenta, coincidente de la misma. Además, la explotación que tributa está en beneficios y la actividad fundacional en pérdidas, cubriéndose esa pérdida con el beneficio de las rentas que tributan. Pongamos un ejemplo numérico. La explotación económica que tributa tiene unos ingresos de 100 y unos costes reales de 50; la explotación que no tributa tiene unos ingresos de 60 y unos costes reales de 110. Los gastos comunes son por 75 unidades. En este caso, conforme a la regla del artículo 8.2(b) de la Ley 49/2002 será deducible el 62,5 por 100 (100 entre 160). Por tanto, sería deducible la cantidad de 46,88 unidades (75 por 62,5%). Sin embargo, si el criterio que se tomara fuera el coste, el porcentaje de deducción descendería hasta el 31,25 por 100 (50 entre 160), por lo que sólo sería deducible la mitad del gasto que con el sistema de los ingresos (23,44 unidades). Y lo mismo se puede decir con relación a la prorrata en el IVA.

Con relación a la determinación de la base imponible en la Ley 49/2002 nada se dice con referencia a aquellos ingresos donde por precio único se cobren rentas exentas y otras no exentas. Por poner un ejemplo, imaginemos que por dar un curso una entidad cobrara una cierta cantidad, y que en dicha cuantía estuviese incluido la asistencia al curso, el material, pero también el hotel y el restaurante. En este caso, y a diferencia de lo que sucede con los gastos, no se ha establecido un criterio de imputación. En el IVA, y frente a estas situaciones, el artículo 79.Dos dispone que «*Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza...la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados*». En el caso que nos ocupa entiendo que el criterio que se emplea en el IVA puede ser una referencia, pero la entidad no lucrativa debe buscar aquel sistema que mejor refleje la realidad económica de la operación en cada caso, de tal manera, que también es posible basarse en cualquier otro sistema, como comparar el coste de los elementos, lo que exigiría que la entidad llevara una contabilidad analítica para determinar el coste de cada producto.

BIBLIOGRAFÍA

BLÁZQUEZ LIDOY, A., [2002], *El IVA en las entidades no lucrativas (Cuestiones teóricas y casos prácticos)*, Centro de Estudios Financieros-Confederación Española de Fundaciones, Madrid.

CASANELLAS CHUECOS, M., [2003], *El nuevo régimen tributario del mecenazgo. Ley 49/2003, de 23 de diciembre*, Marcial Pons, Madrid.

CHECA GONZÁLEZ, C., [2001], *Las exenciones tributarias en el ordenamiento estatal*, Lex Nova, Valladolid.

- CAZORLA PRIETO, L. M., y CORCUERA TORRES, A., [1999], *Los Impuestos del Deporte*, Aranzadi, Pamplona.
- DE LORENZO GARCÍA, R., [2003], *El futuro de las personas con discapacidad en el mundo (desarrollo humano y discapacidad)*, Informe al Club de Roma, Fundación Once, Madrid.
- DE VAL TENA, A. L., [2002], *El trabajo de Alta Dirección. Caracteres y Régimen Jurídico*, Civitas, Madrid.
- GAMERO CASADO, E., [2002], «Naturaleza y régimen jurídico de las federaciones deportivas», *Revista Jurídica del Deporte*, núm. 8.
- GARCÍA VILLAVERDE, R. [2001], «La retribución de los Administradores de las Cajas de Ahorro», *Revista de Derecho de Sociedades*, núm. 17.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., [2003], «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 118.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., [2003], «Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas», *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 122.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., [2003], *El régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo*, Thomson-Civitas, Madrid.
- RUIZ GARIJO, M., [2004], «Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención (I)», *Jurisprudencia Tributaria*, Mayo.
- SALELLES CLIMENT, J. R., y VERDERA SERVER, R., [1997], *El patronato de la Fundación*, Aranzadi, Pamplona.